



PROCESSO ADMINISTRATIVO: 8312/09  
CONTRIBUINTE: QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS SA  
REPRESENTANTE LEGAL: Guilherme Pacheco Brito e outros  
AUTO DE INFRAÇÃO: 9115/09  
INFRAÇÃO: Artigos 26 e 27, c/c artigo 8ª, inciso I, da Lei 3.648/03 por falta de recolhimento de imposto pela responsabilidade tributária, com multa estipulada no art. 80, inciso I da citada Lei, em decorrência dos serviços prestados pela empresa IMOTERPA CONSTRUÇÕES LTDA por intermédio do contrato 25065/03.

Em sede recursal a ora Recorrente postula pela decadência do direito do fisco lançar o tributo, argumentando que na hipótese teria incidência o artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial dar-se-ia nos termos do § 4º do citado dispositivo legal.

Sustenta a não caracterização de serviços de construção civil e, por consequência, que não poderia ser considerada como responsável tributária, nos termos do artigo 8º, I da Lei Municipal n.º 3.648/03. Entende que a situação concreta envolve serviço de troca de carga de reatores e vasos, considerando que essa análise deve ser promovida em respeito a atividade-fim, ou seja, atividade preponderante na tipificação do serviço.

Postula a subsunção no subitem 14.01 e 14.05 da lista de serviços da lei municipal. Com esse entendimento ainda pretende o afastamento da competência tributaria do fisco local, já que não se trata de exceção arrolada no artigo 14 da Lei n.º 3.648/03.

Insiste ainda na impossibilidade da exigência da multa, na medida em que a responsabilidade pelo tributo não implica responsabilidade pelas multas decorrentes do descumprimento de normas tributárias. Considera que houve sucessão e por força do artigo 132 do CTN seria indevida a citada exigência da Recorrente. Pondera, ademais, que a multa por seu caráter pessoal e subjetivo, somente pode ser aplicada ao autor da infração.

Consta em fls.708-761 documentos, em fls.1696-1697 Auto de Infração, em fls.2561-2573 Impugnação, em fls.3863-3870 manifestação da fiscalização e em fls.5257-5287 Recurso Voluntário.

Este é o relatório.



Passa-se a analisar o mérito do recurso, uma vez que tempestivo.

**DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA INADEQUADA. HIPÓTESE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM NOS TERMOS DO ART. 173 DO CTN.**

A Recorrente procura atrair para a situação jurídica em discussão a ocorrência da decadência para constituição do crédito tributário pelo fisco municipal. Trata-se de serviço prestado em janeiro, março a dezembro de 2004 e janeiro de 2005, sendo lavrado Auto de Infração em dezembro de 2009. A questão, portanto, se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos.

É sabido que o ISS é uma das espécies de tributo sujeita ao lançamento por homologação. Significa dizer, em síntese, que cabe ao sujeito passivo da exação fiscal reconhecer a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e promover seu pagamento no prazo legal, restando ao Fisco a conferência do quanto apurado e do pagamento, quando de fato realizado. Daí o sentido claro do termo "homologação".

A situação jurídica em discussão não se subsume a referida modalidade de lançamento, como bem ponderou a fiscalização. Houve na hipótese lançamento (supletivo) de ofício diante da inação da Recorrente e do próprio prestador do serviço, conforme autorizado pelo art. 149 do Código Tributário Nacional. Ou seja, uma vez que o próprio contribuinte deixou de cumprir com seu dever, exerceu o ente tributante a prerrogativa de o fazer. Cite-se, neste sentido:

**"Caso o contribuinte não cumpra tal dever, ou o faça de modo não satisfatório, o Fisco tem a prerrogativa de efetuar, ele próprio, toda a atividade tendente ao lançamento, verificando, pois, a ocorrência do fato gerador, identificando o sujeito passivo e levantando todos os dados para efetuar o cálculo do montante devido. Assim, não ocorrendo os lançamentos por declaração ou por homologação, abre-se espaço para o lançamento de ofício supletivo, na medida em que tem ensejo quando falham as demais modalidades de lançamento. É o que se vê do art. 149, inciso II e seguintes, do CTN".<sup>1</sup>**

<sup>1</sup>Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 7ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005, p.1052.



A destriça entre as referidas modalidades de lançamento tem implicações fundamentais para a situação em julgamento, pois é a partir dela que se pode determinar o termo inicial para aferição de eventual decadência do direito do fisco. Essa é a lição de Eurico Marcos Diniz de Santi:<sup>2</sup> *"Na primeira [lançamento por homologação], o prazo decadencial inicia-se com a ocorrência do 'fato jurídico tributário' ex vi do art. 151, § 4º; na segunda [lançamento de ofício], do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ex vi do art. 173, I".*

Considerando, portanto, que a situação jurídica em análise diz respeito a lançamento de ofício, ante inoccorrência do pagamento do tributo, tem-se como termo inicial do prazo de decadência o primeiro dia do exercício seguinte (cf. Art. 173, I do CTN), isto é, **janeiro do ano de 2005**, o que afasta a possibilidade de êxito da pretensão recursal ao reconhecimento da decadência na hipótese referente a fatos geradores ocorridos **em janeiro, março a dezembro de 2004 e janeiro de 2005**, com **Auto de Infração lavrado em dezembro de 2009**.

Inclusive a referida matéria já foi objeto de análises reiteradas pelo C. Superior Tribunal de Justiça em diversos julgados, até mesmo no âmbito dos recursos repetitivos.

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito**

(Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

**2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da**

<sup>2</sup>Lançamento tributário, São Paulo, Max Limonad, 1996, p.185.



decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199). (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, **DJe 18/09/2009**).

Deste modo, correto o posicionamento da fiscalização, uma vez que se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação em que não houve pagamento antecipado. Cabe a aplicação do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, afastando, portanto, a alegada decadência na hipótese do Auto de Infração em discussão.

**REALIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. CONSTRUÇÃO E/OU REFORMA REPARAÇÃO. VERIFICAÇÃO DO DEVER DE PRESTAÇÃO – DEVER PRIMÁRIO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO CIVIL EM BEM IMOBILIZADO. ENQUADRAMENTO ADEQUADO PELA FISCALIZAÇÃO.**

A Recorrente foi instada a apresentar documentos em ação fiscalizatória<sup>3</sup>. No que diz respeito aos serviços prestados por **Imoterpa Construções LTDA.**, objeto do Auto de Infração em discussão, apresentou os **documentos de fls.710-761**. A partir da análise da referida documentação subsumiu a fiscalização os serviços prestados **"nos Itens 7.02 e 7.05**

<sup>3</sup> Processo Administrativo n.º 8312/09, fls.12-38.



da Lista de Serviços anexa à Lei 3.648/03”.

Na hipótese em julgamento pertinente a manutenção do enquadramento jurídico dos serviços prestados pela fiscalização nos subitens 7.02 e 7.05, conforme trabalho irreparável encartado em fls.3863-3870.

Faz-se necessária a análise na hipótese da “anatomia obrigacional”<sup>4</sup>, isto é, promover a subsunção no anexo da legislação de regência a partir da identificação do dever primário de prestação. Neste sentido:

A dogmática contemporânea reconhece a complexidade dos vínculos obrigacionais. Essa compreensão permite clareza na análise da situação jurídica concreta. Carlos Alberto da Mota Pinto, consagrado autor português, apresenta em estudo próprio algo que se pode considerar assemelhado a anatomia obrigacional. Considera referido autor que além dos deveres de prestação, ditos primários ou principais, que são aqueles tendentes a definir ou qualificar a tipicidade contratual, há os deveres secundários com prestação autônoma e os deveres secundários acessórios da prestação principal. E, por fim, ainda se tem os deveres de conduta.

Constata-se clara referência na documentação apresentada a “Serviços de manutenção civil, compreendendo escavação e reaterro, fornecimento de concreto, pavimentação e troca de carga de reatores e vasos”.

O exame atento do contrato n.º 25.065 e outros documentos permite a apreensão mais clara do serviço envolvido na operação econômica subjacente. O serviço prestado refere-se a atividade de escavação e reaterro, fornecimento de concreto, pavimentação e troca de cargas em bens imobilizados, o que torna correta a subsunção nos subitens 7.02 e 7.05 do anexo da Lei n.º 3.648/03, que versa sobre a construção (7.02), reparação e conservação de edifícios e congêneres (7.05), situação, portanto, absolutamente diversa da manutenção ou restauração de objetos, próprias dos subitens 14.01 e 14.05.

**Ressalta-se essa clara diferença por intermédio do quadro comparativo abaixo.**

**O serviço prestado e em discussão não se concentra na mera manutenção ou restauro**

<sup>4</sup> Cessão da posição contratual, (reimpressão) Coimbra, Almedina, pp.335-339.



de um equipamento ou objeto. Envolve atividade que tem por escopo bens imobilizados, isto é, bem que fora outrora construído, instalado ou montado e por isso necessita de reparação, conservação ou reforma periódica a fim de manter suas qualidades e funcionalidades. Essas atividades e serviços são típicos de construção civil.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Item 7 Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p><b>Item 14 Serviços relativos a bens de terceiros.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                               |
| <p><b>7.02 Execução</b>, por administração, empreitada ou subempreitada, <b>de obras de construção civil</b>, hidráulica ou elétrica e <b>de outras obras semelhantes</b>, inclusive sondagem, perfuração de poços, <b>ESCAVAÇÃO</b>, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e <b>a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos</b> (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS, e a incorporação imobiliária a preço global ou direta, viabilizadora de negócio jurídico de compra e venda sobre o qual incide o ITBI).</p> | <p><b>14.01</b> Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, <b>manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto</b> (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).</p> |
| <p><b>7.05 Reparação, conservação</b> e reforma de <b>edifícios</b>, estradas, pontes, portos e <b>congêneres</b> (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p><b>14.05 Restauração</b>, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, <b>de objetos</b> não destinados à industrialização e comercialização.</p>                      |

Os atos materiais praticados no serviço prestado envolvem – repita-se – a escavação e reaterro, fornecimento de concreto, pavimentação e troca de carga. O local objeto dos atos materiais praticados no serviço, isto é, reatores e vasos do complexo petroquímico figuram-se como bens imobilizados por definição legal.

**Reitera-se:** são bens incorporados artificialmente ao solo por meio de obra anterior



de construção, instalação e/ou montagem em sentido amplo (item 7.02<sup>5</sup>). Bens imobilizados que constituem o complexo petroquímico e, portanto, sujeitos a reparação, conservação e reforma periódica.

Veja-se o teor do artigo 79 do Código Civil<sup>6</sup>:

**Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.**

Inclusive segundo ainda o artigo 81 do citado Código, não perde a característica de bem imóvel os materiais provisoriamente separados de um prédio para nele se reempregarem.

E mais, o Desembargador Nagib Slaib Filho, em artigo que trata especificamente acerca dos bens no vigente Código Civil, socorre-se ainda por antonímia da leitura do artigo 82 para compreensão de bem imóvel (ou imobilizado). Afirma: "*Obtém-se o conceito de coisa naturalmente imóvel por antonímia do que está no art. 82 sobre bens móveis: bem imóvel é o bem insuscetível de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração de substância ou da destinação econômico-social*"<sup>7</sup>.

É certo que os locais dos serviços prestados encontram-se funcionalizado e destinados a complexa atividade petroquímica, sendo que sua remoção, em sendo viável, implica necessariamente na afetação da destinação econômico-financeira, que mantém sentido específico no próprio complexo petroquímico.

Dai não ser factível o acolhimento da pretensão da Recorrente. Evidencia-se na hipótese serviço vocacionado a **construção, reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres**" (= subitem 7.02 e 7.05).

<sup>5</sup> Subitem 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.

<sup>6</sup> Cite-se ainda em termos de comparação jurídica a noção de bem imobilizado presente no *Codice Civile* e no Código Civil Português: "**Art.812 Distinzione dei beni.** Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo." e "**Art.204 (Coisas imóveis).** 1. São coisas imóveis:[...] **e)** As partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos.[...] 3. É parte integrante toda a coisa móvel ligada materialmente ao prédio com caráter de permanência".

<sup>7</sup> Nagib Slaib Filho, *Notas sobre os bens no novo código civil*, Revista da EMERJ, Rio de Janeiro, v.9, n.35, 2006, p.52.



A corroborar com a subsunção da atividade promovida cite-se o Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. As atividades relacionadas a escavação e reaterro estão inseridas na seção “construção”, na divisão “serviços especializados para construção”. É o que se afere da consulta abaixo.

Atividades Estrutura

classificação

CNAE-Subclasses 2.2

Hierarquia

Seção: E - CONSTRUÇÃO

Divisão: 43 - SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO

Grupo: 43.1 - Demolição e preparação do terreno

Classe: 43.13.4 - Obras de terraplenagem

Subclasse: 4313-4-00 - Obras de terraplenagem

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o conjunto de operações de escavação, transporte, depósito e compactação de terras, necessárias à realização de uma obra
- o conjunto de operações diversas para construção civil
- os demolicões (desmonte de rochas)
- o conjunto de obras para a execução de obras viárias e de aeroportos.

Esta subclasse compreende também:

**Assim se afigura como *dever primário* no serviço prestado a construção e reparação e/ou conservação dos bens imobilizados indicados por intermédio de escavação, reaterro e pavimentação.**

Deste modo, os serviços prestados e documentados por intermédio do contrato e demais documentos de **fls.708-761** foram, no entender dessa Comissão julgadora, devidamente enquadrados pela fiscalização no ato de lavratura do Auto de Infração objeto de recurso **nos subitens 7.02 e 7.05.**

**MULTA. MULTA MORATÓRIA. ALEGADA SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. SÚMULA 554 E.STJ. CABIMENTO.**

Não assiste razão à Recorrente no que diz respeito a pretensão ao afastamento da multa referida por punitiva incidente em razão de alegada incorporação.



Trata-se como previsto no Auto de Infração de multa moratória, nada obstante a matéria encontra entendimento assente e sumulado desde 2015 pelo Superior Tribunal de Justiça.

**Súmula 554 - Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.**

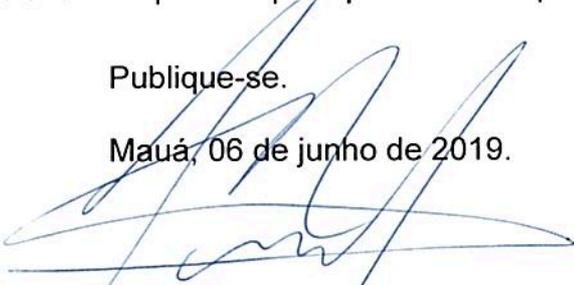
Sendo assim, resta mantida por essa Comissão Julgadora a multa moratória prevista no Auto de Infração em face da Recorrente.

### CONCLUSÃO.

Pelo exposto, a Comissão de Julgamento de Recursos Tributários, **NEGA PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO**, decidindo pela manutenção do Auto de Infração de n.º 9115/09, por seus próprios fundamentos, devolvendo-se os autos ao Departamento competente para providências posteriores cabíveis.

Publique-se.

Mauá, 06 de junho de 2019.

  
FELIPE RAMINELLI LEONARDI  
Presidente da Comissão  
RF 37.533

  
MÔNICA APARECIDA MARQUES CAMPOS  
Vice-Presidente  
RF 36.043

  
RAFAEL MOREIRA FERREIRA  
Membro  
RF 36.829

  
LUCIANA SALLES COALHETA  
Membro  
RF 28.411