



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
PUBLICADO NO D.O.E. DE
16/06/2023

PROCESSO Nº 236124/2015-8
PAT Nº 574/2015 - 1ª URT
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE ACCIONA WINDPOWER BRASIL - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS EÓLICOS LTDA
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR CONSELHEIRO DERANCE AMARAL ROLIM

ACÓRDÃO Nº 0027/2023 - CRF

EMENTA: ICMS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO ANTECIPADO. MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E A OBRA DE CONTRUÇÃO CIVIL. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL, EM REGRA, NÃO SE SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS. JURISPRUDÊNCIA STJ. SÚMULA 432, RECURSO ESPECIAL Nº 1.135.489. PAGAMENTO DE PARTE DO LANÇAMENTO. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO PELA PAGAMENTO.

1. As empresas que circunstancialmente desenvolvem obras de construção civil não recolhem ICMS em tais operações, sendo, portanto, obrigatório o estorno de créditos de ICMS oriundos da aquisição de mercadorias cuja operação ou prestação de saída não ocorrer a incidência do imposto. Observe-se que o lançamento do Auto de Infração não foi alcançado pelos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015. Dicção do art. 35 do RICMS. Súmula 432-STJ.

2. Por outro lado, o autuado reconhece parte do débito efetuando o pagamento, configurando renúncia ao direito que se funda a demanda fiscal, além de confissão irrevogável e irretratável dos débitos objetos do pagamento. Dicção do art. 156, I do CTN.

3. Voluntário conhecido e provido em parte. Reforma da decisão singular. Auto de infração parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, em harmonia com parecer escrito da ilustre Douta Procuradora do Estado, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, reformar a Decisão Singular e julgar o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 28 março
de 2023.

João Flávio dos Santos Medeiros
Presidente em exercício do CRF

Derance Amaral Rolim
Relator

Vaneska Caldas Galvão Teixeira
Procuradora do Estado

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão nº 271/2015 - COJUP¹, pela qual o auto de infração nº 574/2015, lavrado em 19/10/2015, foi julgado procedente.

A autuação ocorreu fundada em supostas condutas infratoras da RECORRENTE por ter deixado de entregar as Guias Informativas Fiscal dos períodos de 01/2015, 12/2014 e 11/2014 e por deixar de recolher o ICMS antecipado, na forma e prazos regulamentares, conforme contexto e enquadramento especificados abaixo.

CONTEXTO E ENQUADRAMENTO
OCORRÊNCIA 1: O contribuinte deixou de entregar a Guia Informativa Mensal (GIM) na forma e no prazo regulamentares. PERÍODOS: 01/2015, 12/2014 e 11/2014.
INFRINGÊNCIA: Art. 150, XVIII combinado com o Art. 150, XIX e Art. 578, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
PENALIDADE: Art. 340, VII, a combinado com o Art. 133, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
OCORRÊNCIA 2:
O contribuinte deixou de recolher o ICMS antecipado constante no seu Extrato Fiscal, a que estava obrigado por força do Art. 945, inciso I, alínea "f" do RICMS, no período de 01/03/2014 a 18/03/2015, conforme demonstrativo em anexo.
INFRINGÊNCIA: Art. 150, III combinado com o Art. 130-A, Art. 131 e Art. 945, I, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
PENALIDADE: Art. 340, I, e combinado com o Art. 133, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

Em desfavor da RECORRENTE foi lançado o crédito tributário no valor total de R\$ 3.238.550,92 (três milhões, duzentos e trinta e oito mil, quinhentos e cinquenta reais, e noventa e dois reais), sendo que o valor de R\$ 1.618.945,46 (um milhão, seiscentos e dezoito mil, novecentos e quarenta e cinco reais, e quarenta e seis centavos) relativo ao ICMS, e R\$ 1.619,605,46 (um milhão, seiscentos e dezenove mil, seiscentos e cinco reais, e quarenta e seis centavos) à multa regulamentar aplicada.

Ao auto de infração, a autoridade fiscal acostou a Ordem de Serviço nº 53211 – 1º URT²; Extrato Fiscal do contribuinte¹; Demonstrativo das Ocorrências¹;

¹ Fls. 197 a 201



Relatório Circunstanciado de Fiscalização³; além de demais documentos correlacionados ao procedimento fiscal. Anexado a ele também consta o Termo de Informação sobre antecedentes, na fl. 15, declarando que o contribuinte citado NÃO É REINCIDENTE.

Notificada do auto de infração, a RECORRENTE apresentou IMPUGNAÇÃO⁶ alegando que a maioria das mercadorias constantes nos documentos do seu Extrato Fiscal não se trata de bens destinados a uso, consumo ou ativo fixo, mas, sim, de insumos e matérias-primas que compõem o seu produto final.

Aduziu que sua atividade compreende a produção e instalação de aerogeradores de energia eólica; a construção, em concreto, e ereção das torres de sustentação dos aerogeradores, bem como a montagem e preparação do conjunto (aerogerador e torre) para a operação comercial. Assegurou que o produto de sua atividade é o equipamento destinado à geração de energia elétrica a partir da energia fornecida pelo vento.

A RECORRENTE discorreu sobre as especificidades das partes e peças envolvidas na composição do equipamento que alega produzir, inclusive apresentando gravuras e ilustrações. Na oportunidade disse que, de todos os elementos que compõem o aerogerador, apenas a torre é integralmente produzida na planta fabril objeto da ação fiscal.

Portanto, com base na alegação de que as mercadorias objeto do lançamento do auto de infração são insumo e matéria-prima da sua produção, a RECORRENTE requereu a decretação da insubsistência e improcedência da ação fiscal e, conseqüentemente, do auto de infração.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal apresentou Contestação⁷ alegando que o contribuinte foi devidamente intimado a apresentar os comprovantes de pagamento dos débitos inerentes ao seu Extrato Fiscal, entretanto, não os entregou. Acrescentou que, em nenhum momento, solicitou estudos acerca de isenção dos produtos, mas tão somente os comprovantes de regularização das pendências, em observação à Ordem de Serviço.

² Fl. 04

³ Fl. 37 a 49

⁴ Fls. 51 a 63

⁵ Fls. 66 a 68

⁶ Fls. 90 a 102

⁷ Fls. 164 a 192

Ademais, alegou que, a pedido da diretoria da Unidade Regional, foi realizado um estudo pelo setor de TADF da respectiva Unidade, do qual foram realizados ajustes no Extrato Fiscal, tendo sido excluídos os que, de fato, não eram devidos, permanecendo apenas as cobranças, cujo recolhimento do imposto é obrigatório. E ainda, sobre o resultado do aludido estudo, a autoridade fiscal esclareceu que as mercadorias que permaneceram no lançamento do auto de infração não possuem códigos contemplados pela isenção, de acordo com o Convênio ICMS 101/97 e art. 27, inciso XI, do RICMS/RN.

Ao final, postulou pela manutenção integral do auto de infração.

Devo ressaltar que consta nos autos o pagamento de parte dos lançamentos do auto de infração, promovido pela RECORRENTE, o qual se deu mediante a FCB 01201600001098886, fls, 176, bem como via Processo de nº 26.934/2016, fls. 183 a 196, conforme respectivos documentos e Informação oriunda da Subcorrdedoria de Débitos Fiscais s SUDEFI, acostada à fl. 196.

Consta também que os autos foram submetidos à julgamento na primeira instância, tendo a julgadora monocrática, mediante a Decisão nº 075/2018 - COJUP, prolatado seu veredito pela procedência integral do auto de infração.

Irresignada com a decisão de primeiro grau, a RECORRENTE apresentou Recurso Voluntário⁸ reiterando praticamente as razões de defesa apresentadas na Impugnação. Repisou que os bens adquiridos nas operações interestaduais não tiveram como destino o uso, consumo ou incorporação ao ativo fixo. Assevera que foram utilizados e incorporado como insumo ou matéria prima na sua produção.

Também alega que no lançamento existem codificações indevidas que geraram cobranças de elementos do Convênio 101/97 e, nesse tom, garante que é beneficiado da isenção nele prevista. Fez menção ao também ao art. 27, do RICMS/RN, que trata do mesmo benefício.

⁸ Fls. 213 a 221.

Ao final, pugna pelo deferimento de todos os meios de prova possíveis, especialmente de diligências e perícias, bem como postula pela anulação da Decisão de primeira instância e a improcedência do auto de infração.

Por sua vez, a Procuradoria do Estado, mediante o Parecer N° 005/2023/VCGT/PCF/PGE opinou pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, no sentido de ser reconhecida a extinção da obrigação tributária da Ocorrência 01, pelo pagamento, bem como pelo reconhecimento da improcedência em relação à Ocorrência 02.

É o que importa relatar.

VOTO

Preliminarmente, constato que a RECORRENTE protocolou seu **Recurso Voluntário** tempestivamente e na forma adequada, preenchendo os pressupostos legais de admissibilidade e, à vista disso, dele conheço.

Pela análise percuciente e objetiva à matéria tratada nos autos, bem como com base no acervo probatório e na narrativa exarada no caderno processual, entendo que, com a devida vênia, cabe reforma da Decisão singular.

Destaco também que não se faz necessário a produção de prova técnica na lide fiscal em questão, eis que a matéria controvertida dos autos, além de não possuir grau de complexidade que a justifique, encontra-se suficientemente consubstanciada nas alegações da acusação e de defesa, bem como no conjunto probatório ofertado pela fiscalização, suficientes à apreciação e julgamento do feito.

Por oportuno, acentuo que este E. Colegiado possui decisões precedentes sobre a matéria em debate nos autos, resguardadas as particularidades inerentes na composição das mercadorias adquiridas, objeto das ações fiscais.

Pois bem. No caso em tela percebe-se que a controvérsia reside sobre a legitimidade do lançamento realizado pela fiscalização do imposto antecipado sobre os produtos adquiridos pela RECORRENTE, o qual, fundado sob o argumento de que trata de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo, nos termos da alínea "i", inciso I, art. 945, do RIMCS/RN, restou constituído e formalizado no auto de infração.

Por outro lado, a RECORRENTE investe contra o lançamento alegando que as aquisições de mercadorias se destinam tão somente à composição do seu produto final, ou seja, assegura que são insumos ou matéria prima de produção.

Para a solução da controvérsia posta se faz necessário empreender atenta análise sobre a atividade econômica exercida pela RECORRENTE no contexto do lançamento sobre as aquisições interestaduais de mercadorias e bens, relacionados nos documentos fiscais constantes no Demonstrativo da Ocorrência 02. Nesta senda, a meu ver, a natureza da atividade desenvolvida pela RECORRENTE, na qual destina as referidas mercadorias, põe termo à discussão sobre parte dos créditos objeto da lide fiscal em exame.

Senão, vejamos.

Convém inicialmente sublinhar que a mera declaração da RECORRENTE no cadastro de contribuintes do Estado do seu CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica), de que exerce atividade “geradora de ICMS” – **Fabricação de motores e turbinas, peças e acessórios, exceto para aviões e veículos rodoviários**⁹, não a afasta da possibilidade de praticar atividade que não esteja no campo de incidência do ICMS, seja de forma circunstancial ou, até mesmo, habitual.

Neste contexto, analisando o acervo documental trazido aos autos, restou claro que a RECORRENTE pratica atividade econômica com especificidade e individualização própria, afastando da percepção trivial de agente econômico de produção tradicional de artefatos em série e de pura mercancia. Seu perfil está muito bem caracterizado nos autos, conforme consta na Impugnação e todo aparato descritivo de sua unidade produtiva instalada no território potiguar, conforme verifica-se às fls. 124 a 162, evidenciando tratar-se de empresa que edifica torres em concreto para sustentação e instalação de aerogeradores.

A despeito do tratamento tributário dado aos produtos objeto do lançamento do auto de infração, considerando-os mercadorias destinadas ao uso, consumo e ativo fixo, faz-se necessário ponderar que boa parte dos produtos das notas fiscais de aquisição do auto de infração em testilha têm como destino a edificação de torres de concreto, sobre a qual se instala a unidade do aerogerador que, alimentado da energia mecânica rotacional, decorrente da força motriz exercida pelo vento sobre as pás do rotor, gera eletricidade.

Ora, ao cabo da ampla caracterização que se constata nas operações deduzidas nos autos, conclui-se que a RECORRENTE pratica obra complexa de engenharia, vez que a concretagem e produção das torres para suporte de aerogerador é classificada como **obra de construção civil**.

Sobre esta temática, o art. 204, do RICMS/RN, de seção já revogada, que tratava das obrigações tributárias das empresas da construção civil, definia o que seriam obras de construção civil, o qual reproduzo em seguida, acolhendo-o tão somente sob o ponto de vista meramente conceitual. *In verbis*:

⁹ Fl. 01

Art. 204 Considera-se empresa de construção civil, para fins de inscrição e cumprimento das demais obrigações fiscais previstas neste Regulamento, toda pessoa, física ou jurídica, que execute obras de construção civil, hidráulica ou semelhantes, promovendo a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou de terceiros.

§ 1º Entendem-se por obras de construção civil, dentre outras, as adiante relacionadas, quando decorrentes de obras de engenharia civil:

I- Construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações;

II- [...]

VII- execução de obras destinadas à geração e transmissão de energia. (Grifos acrescidos)

Acrescente-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, mediante a Súmula 432, editada em 05/2010, consolidou o entendimento de que as empresas que praticam a atividade da construção civil são, em regra, contribuintes do ISS. *In verbis:*

SÚMULA 432: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

É imperioso destacar que o recurso representativo da controvérsia, da qual redundou a edição da Súmula 432 do STJ, foi o Recurso Especial Nº 1.135.489 - AL (2009/0069502-3), cuja ementa restou assim vazada:

"REMESSA EX OFFICIO. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. FALTA DE INTERESSE. MÉRITO. CONSTRUTORA. AQUISIÇÃO. MATERIAL. ESTADOS DIVERSOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

1. Preliminar. Falta de interesse processual. Se à empresa está sendo cobrado tributo sem que haja relação jurídico-tributária embasando dita exação, é evidente que há interesse processual na propositura de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária com o intento de ver cessada a exação indevida. Preliminar rejeitada.

2. As construtoras que adquirem material em Estado instituidor de alíquota de ICMS mais favorável, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão compelidas à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado destinatário, uma vez que essas construtoras são, de regra, contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios.

3. Remessa EX OFFICIO conhecida e sentença mantida. Decisão unânime." (Grifo nosso)

Logo, as empresas que operam na realização de obras da construção civil, nas operações de aquisição interestaduais de seus insumos, não são contribuintes do ICMS, devendo se sujeitar à alíquota interna do Estado de origem, figurando na cadeia do imposto como mero consumidor final. Portanto, sobre o destinatário não cabe presumir a ocorrência de fase tributária do imposto, visto não haver relação jurídica tributária que tutele e justifique a cobrança da antecipação do imposto, nos termos previsto no art. 945, do RICMS/RN.

Por oportuno, convém destacar que a Súmula 432/STJ não se subsumi ao novo contexto jurídico trazido pela Emenda Constitucional 87/2015, a qual veio alterar o inciso VII, §2º, art. 115¹⁰, da Constituição Federal, atribuindo expressamente ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, selando, com isso, o encerramento das fases tributária, independentemente da posição jurídica que se encontrar o destinatário. Sem embargo, as operações objeto do auto de infração em exame não foram alcançadas pelas alterações trazidas pela Emenda Constitucional em comento.

No tocante aos lançamentos do auto de infração em espeque, realizadas antes dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015, as decisões deste E. Conselho têm guardado sintonia com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça na matéria tratada nos autos. Vê-se que nas deliberações em julgamentos de recursos têm levado também em consideração pronunciamentos definitivos do STJ e às decisões reiteradas do STJ, em consonância com o disposto no parágrafo único, do art. 1º, do seu Regimento Interno, aprovado pela Resolução 01/09. *In verbis*:

Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

¹⁰ Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; [...]. (*Grifo acrescentado*)

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.
(Grifo nosso)

Deste modo, entendo que não cabe lançamento antecipado capitulado no art. 945, Inciso I, alínea “i”, do RICMS/RN, sobre as mercadorias destinadas à RECORRENTE e utilizadas como insumos na edificação das torres de concreto, vez que não se sujeitam ao campo de incidência do ICMS – Obras de Construção Civil. Aliás, há julgados precedentes deste Colegiado neste sentido, podendo ser conferidos nos Acórdãos 018/2020 e 009/2023.

Todavia, em que pese a RECORRENTE desempenhar também atividade estranha ao campo de incidência do ICMS, verifica-se, no rol de mercadorias relacionadas nos documentos fiscais do Demonstrativo da Ocorrência, mercadorias não destinadas à construção das torres e não contemplados no Convênio 101/97, que trata da isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica, na forma que especifica.

Nessa toada, a própria RECORRENTE reconheceu a incidência do ICMS sobre algumas operações de aquisição de suas mercadorias, objeto do lançamento discriminado na Ocorrência 02 do auto de infração. Estas operações se realizaram mediante os documentos fiscais de nºs 2313, 2264, 40736, 39833, 40738, 2945, 40735, 2120, 2243, 516 e 1621, as quais foram objeto do pagamento da multa e do imposto, viabilizado pela RECORRENTE, restando configurada sua confissão irrevogável do cometimento da infração.

Nos termos do inciso I, art. 156, do CTN¹¹, considera-se extintos pelo pagamento os créditos das operações realizadas pelas notas fiscais acima enumeradas, bem como em relação à Ocorrência 01, que também foi objeto de pagamento, conforme documentos acostados.

Além do mais, resta consignar que, não se estabelecendo a relação jurídica tributária com as operações de aquisição de mercadorias para efeito da cobrança do

¹¹ Código Tributário Nacional. Art. 156, I: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

imposto antecipado, conseqüentemente não cabe falar em creditamento do imposto eventualmente destacado no documento fiscal de origem, devendo a RECORRENTE obrigatoriamente promover os devidos estornos dos créditos lançados indevidamente na sua escrita fiscal, na forma da regra estabelecida no art. 35, do RICMS/RN, *verbis*:

Art. 35. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento:

I - forem objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;(Grifos nossos)

Neste sentido, considero procedente a Ocorrência 01 e parcialmente procedente a Ocorrência 02, devendo ser excluídos do Demonstrativo desta Ocorrência os documentos fiscais não alcançados pelo pagamento realizado pelo Processo 26.934/2016-9, fls. 183 a 196, e FCB 012016000001098886, fls. 176.

Isto posto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o parecer da Ilustre representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e prover o recurso voluntário para reformar a Decisão Singular e julgar o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 28 de março de 2023.


Derance Amaral Rolim
Relator