



Acórdão n.º 009/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 09 de março de 2022

Recurso n.º 025/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20105000656)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **MERCOSUL LINE NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**

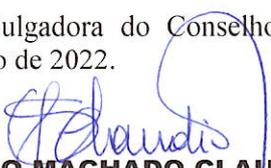
Relator: Conselheiro **ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**

**TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VISITA FISCAL ORIENTADORA NÃO TRANSFORMADA REGULARMENTE EM PROCEDIMENTO HOMOLOGATÓRIO. INVALIDADE DO PROCEDIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E SUA RESPECTIVA SUBSUNÇÃO AOS SUBITENS DA LISTA DE SERVIÇOS. DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 142 DO CTN E ARTIGO 36, INCISO I, DO PAF. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.**

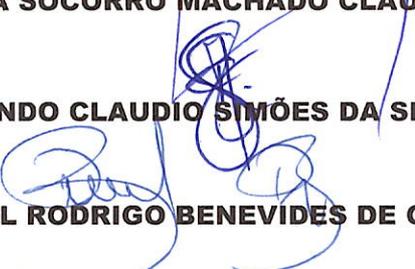
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MERCOSUL LINE NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Julgar Improvido o Recurso de Ofício, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20105000656, de 29 de novembro de 2010, tendo sido ratificada a Decisão proferida em Primeiro Grau, 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, 09 de março de 2022.

  
**SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

Presidente

  
**ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**

Relator

  
**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LAURA OLIVEIRA FERNANDES, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ROBERTO SIMÃO BULBOL e FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR.

**RECURSO Nº 025/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 009/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00001**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000656**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: MERCOSUL LINE NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**  
**RELATOR: Conselheiro ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**

## RELATÓRIO

Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa recorre de ofício a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-M, contra a **DECISÃO Nº 307/2019 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000656**, de 29/11/2010, lavrado contra **MERCOSUL LINE NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, em razão do sujeito passivo por substituição tributária não ter retido na fonte e recolhido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, no período de **01/JANEIRO/2008** a **31/DEZEMBRO/2008**, incidente sobre serviços não descritos, verificados a partir dos documentos de caixa, e não tipificados nos subitens da Lista de Serviços.

A Decisão foi pela nulidade do Auto de Infração e Intimação, em razão do não cumprimento de procedimento indispensável à realização de Visita Fiscal Orientadora - VFO, procedimento fiscal homologatório e originário do crédito tributário exonerado ultrapassou a alçada prevista no Artigo 85 da Lei nº 1.697/83, bem como a falta de comprovação da ocorrência do fato gerador e sua subsunção aos itens da Lista de Serviços.

### **DA IMPUGNAÇÃO À PRIMEIRA INSTÂNCIA PELA AUTUADA:**

A empresa autuada interpôs Impugnação ao Auto de Infração e Intimação em julgamento, arguindo em resumo:

a) Que, pelo Auto de Infração foi considerado que a Impugnante como substituta tributária teria tomado serviços portuários tipificados no subitem 20.01 da Lista de Serviços anexa a Lei Municipal nº 714/2003;

b) Que, importante considerar que os serviços de praticagem são muito controversos especialmente quanto ao seu conceito e extensão.

c) Que, conforme o Artigo 12 da Lei nº 9.537/97, "o serviço de praticagem consiste em atividades prestada por profissional habilitado para operar embarcações, com a finalidade de assessoramento ao Comandante, no sentido de manobrar a embarcação para atracação e desatracação nos portos por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação da embarcação";

d) Que, conforme o Artigo 13, § 1º da Lei nº 9.537/97 prevê, o exercício da atividade de praticagem está delimitado a uma área denominada como Zona de Praticagem;

e) Que, a NORMAM – 12/DCP determina que o Estado do Amazonas é detentor de duas Zonas de Praticagem, quais sejam: "ZP-01 – FAZENDINHA (AP) – ITACOATIARA (AM); e "ZP-02 – ITACOATIARA (AM) – TABATINGA (AM)".

f) Que, o serviço de praticagem está delimitado a determinada área, denominada de "Zona de Praticagem", e, portanto, necessário verificar em quais destas Zonas de Praticagem ocorreram a prestação dos serviços de praticagem objeto da presente autuação, a fim de se conferir a possibilidade do Município de Manaus exigir o ISSQN sobre tais serviços, em observância ao princípio da territorialidade;

g) Que nos trechos não abrangentes ao território do Município de Manaus não se poderia admitir a sujeição ativa para exigir o ISSQN sobre serviços;

h) Que em "Relatório de Conferência dos Serviços Tomados por Data de Saída", referente aos meses de janeiro a maio, elaborado por amostragem, verifica-se que as notas fiscais de prestação de serviços ora autuadas compuseram a apuração do valor do ISSQN retido e recolhido, conforme demonstra guias também juntadas (doc. 04);

i) Pelo exposto, requer a Impugnante o acatamento de sua Impugnação para declarar a improcedência do Auto de Infração e arquivamento do respectivo processo administrativo, tendo em vista a constituição de crédito tributário sobre a prestação de serviços ocorrida fora dos limites territoriais do Município de Manaus, e os tomados no território terem sido devidamente retidos e recolhidos

#### **DA MANIFESTAÇÃO DAS AUDITORAS FISCAIS:**

Em réplica, após a análise dos argumentos e documentação apresentados pela empresa autuada, opinaram, em síntese, pela manutenção integral do supracitado Auto de Infração e Intimação, com os seguintes argumentos:

"(...)

*No dia 11/06/2010 através do TIAFI nº 85059, solicitamos os documentos necessário à análise fisco contábil. O contribuinte tentou diversas vezes dificultar o andamento da fiscalização quando não cumpria os prazos para apresentação dos documentos. Apesar da demora no encerramento da fiscalização, datada de 27/12/2010, que resultou na lavratura do auto de infração em questão, fomos criteriosas quanto ao levantamento feito, através das notas fiscais de serviços de terceiros, as quais anexamos neste processo cópias pra comprovar que o imposto não foi retido e nem recolhido.*

*Acreditamos que os advogados do contribuinte que assinam a impugnação contra o auto 20105000656, faltam com a verdade ou não possuem conhecimento dos fatos, quando alegam que o ISS de terceiros foi retido e recolhido e que o referido auto de infração não tem base legal ou que foi precário o trabalho*



*efetuado por nós. Apesar das dificuldades que tivemos para efetuar nosso trabalho, tendo em vista a demora na apresentação de certos documentos, foram anexadas neste processo as NFS e DMS que demonstram que o levantamento feito e o auto de infração lavrado são procedentes.*

*O contribuinte anexa, neste processo, as guias de recolhimento do ISSeRF, como prova de suas alegações, no entanto, não incluímos na base de cálculo do imposto nenhuma nota fiscal de serviço eletrônica. As notas que compuseram nosso levantamento são todas convencionais.*

*Podemos constatar que o imposto retido nas notas fiscais de serviços são apenas os impostos federais e não o ISSQN.*

*As notas fiscais são de várias prestações de serviços e não apenas de cabotagem e praticagem como alega o contribuinte.*

*(...)*

*Somos pela manutenção do auto de infração 20105000656 em sua íntegra e nos colocamos a disposição desta Gerência para qualquer esclarecimento que se fizer necessário."*

Por fim, os autos foram enviados ao Órgão Julgador de Primeira Instância como conclusos.

#### **DA MANIFESTAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL:**

O ilustre Representante Fiscal opina pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos presentes autos, a fim de que seja mantida a Decisão de Primeiro Grau pela **NULIDADE** da autuação, com o conseqüente **CANCELAMENTO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000656**, de 29/11/2010.

**É o Relatório.**

#### **V O T O**

O Órgão Julgador de Primeira Instância julgou nulo o Auto de Infração e Intimação nº 20105000656, recorrendo de ofício a este Egrégio Conselho, pelas razões a seguir:

Dentre outras normas procedimentais da Visita Fiscal Orientadora, o Artigo 18, e seus §§ 1º a 4º, do Decreto nº 7007/2003, definem como será apurado, calculado e apresentado o movimento econômico tributável do ISSQN ao contribuinte, assim como de que forma efetivar-se-á o início do Procedimento Fiscal, visando à

apuração e lançamento do referido imposto em caráter homologatório, caso não conclua a contento a VFO, vejamos, *in verbis*:

*Art. 18 - A autoridade fiscal deverá calcular o ISSQN, com base no Movimento Econômico apresentado pelo contribuinte, visando facilitar a sua regularização durante a VFO.*

*§ 1.º - O contribuinte de posse dos cálculos referidos no "caput" deste artigo, deverá providenciar o recolhimento do imposto, no prazo de até 8 (oito) dias, contados da data do recebimento do quadro demonstrativo apresentado pela autoridade fiscal.*

*§ 2.º - A não quitação ou não-parcelamento do ISSQN referido neste artigo, poderá ensejar no início do Procedimento Administrativo Fiscal aplicado ao contribuinte, visando a apuração e o lançamento do referido tributo.*

*§ 3.º - Fica estabelecido o prazo máximo de 5 (cinco) dias para apresentação da documentação fisco-contábil solicitada mediante o Termo de Início de Visita Fiscal Orientadora.*

*§ 4.º - A não apresentação ou apresentação incompleta da documentação fisco-contábil, no prazo estabelecido no parágrafo anterior, configura-se como embaraço, restrição ou impedimento da realização da VFO, e ensejará no início imediato do Procedimento Administrativo Fiscal, visando o cumprimento da legislação tributária municipal, por meio, se for o caso, dos lançamentos de tributos e penalidades aplicáveis.*

De acordo com o § 1º e o § 4º, há duas possibilidades de a VFO transformar-se em procedimento homologatório.

A primeira ocorre após oito dias de prazo da intimação para o contribuinte recolher o imposto apurado, a partir dos documentos apresentados espontaneamente mediante a emissão do Termo de Início de Visita Fiscal Orientadora - TIVFO, sem que o contribuinte recolha o imposto devido. A partir desses oito dias a autoridade fiscal deve emitir o Termo de Início de Ação Fiscal - TIAFI, solicitando toda a documentação necessária à fiscalização, mesmo que já tenha sido feito por meio da TIVFO.

A segunda é decorrente de embaraço a fiscalização, quando o contribuinte não fornece a documentação ou fornecendo-a de forma incompleta. Neste caso, o Auditor Fiscal deve, obrigatoriamente, registrar essa ocorrência para no momento oportuno lavrar o Auto de Infração e Intimação por embaraço a ação fiscal. Em todo caso, aqui também, após essa ocorrência, deve-se lavrar TIAFI solicitando a documentação necessária a fiscalização homologatória, no prazo de 13 (treze dias).

Observa-se que pelas informações constantes do Relatório Termo de Encerramento, TIVFO nº 004647 e TIAFI nº 85059, lavrados pelas Auditoras Fiscais autuantes, que as etapas possíveis e necessárias à transformação da VFO em procedimento homologatório não foram comprovadas, e, embora o espaço temporal decorrido entre TIVFO, TIAFI e Auto de Infração, compute mais de treze dias, observa-

se que houve supressão de etapas em prejuízo irreparável ao contribuinte e à validade do Procedimento Administrativo do Lançamento.

Importante destacar também a necessidade da determinação, descrição e comprovação da ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, recorre-se ao que preceitua o Artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece os requisitos mínimos para constituição do crédito tributário, *in verbis*:

*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.*

*Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Portanto, observa-se que o lançamento é um ato administrativo vinculado pelo qual a autoridade competente constitui o crédito tributário identificando e comprovando a materialidade dos seguintes elementos:

- a) fato gerador;
- b) matéria tributária;
- c) valor do tributo devido;
- d) sujeito passivo (contribuinte ou responsável); e
- e) eventual penalidade cabível, caso o contribuinte não cumpra a sua

responsabilidade tributária.

Ressalte-se ainda a necessidade de comprovação da ocorrência do fato gerador para a validade do lançamento, o Art. 36º, Inciso I, do PAF, faz a seguinte previsão:

*"Art. 36 - O ônus da prova incumbe:*

*I - A fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação; (...)"*

As Auditoras Fiscais autuantes, embora tenham relatado genericamente alguns fatos inerentes à autuação, inclusive declarando que os serviços foram detectados a partir das Notas Fiscais de Serviços encontradas nos documentos de caixa, deixaram de enquadrar os serviços tributados nos subitens da Lista de Serviços, aprovada pela Lei Municipal nº 714/2003, não confeccionaram relação específica com identificação dos documentos fiscais e determinação individual dos valores da base de cálculo, e tampouco juntaram cópias das mesmas, somente vindo a fazê-lo por ocasião da réplica fiscal, em flagrante afronta aos princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

Os registros das Notas Fiscais de Serviços, que corroboraram os fatos geradores considerados na autuação, somente, não são capazes de determinar que o local da prestação dos serviços teria sido no Município de Manaus.

A argumentação da Impugnante de que a prestação dos serviços de praticagem, objeto da autuação, não foi realizada no Município de Manaus, confere com o discriminado nas Notas Fiscais de Serviços objetos da autuação, além da maioria das Notas Fiscais de Serviços não discriminarem que os serviços de praticagem teriam sido efetuados nos portos de Manaus.

Portanto há ausência de comprovação do local da prestação dos serviços, fato que deveria ter sido esclarecido e comprovado por outros meios e documentos idôneos pelas Auditoras Fiscais autuantes.

Considerando que o ônus da prova da ocorrência do fato gerador no território do Município de Manaus compete a autoridade autuante, na forma do Artigo 36, Inciso I, do PAF, há que se considerar nulo o Auto de Infração e Intimação em discussão por essa falta de comprovação da ocorrência do fato gerador dos serviços de praticagem no território do Município de Manaus.

Em razão de todo o exposto e por deficiência no procedimento da Visita Fiscal Orientadora e na motivação do ato administrativo do lançamento, correspondente à ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador e sua respectiva subsunção aos subitens da Lista de Serviços, além da ausência de demonstração da composição da base de cálculo, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos autos, mantendo a Decisão do Órgão de Julgamento de Primeira Instância Administrativa pela **NULIDADE** da autuação, com o conseqüente **CANCELAMENTO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000656**, de 29/11/2010.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 09 de março de 2022.

**ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**  
Conselheiro Relator