



Acórdão n.º 026/2021 – SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 06 de agosto de 2021

Recurso n.º 010/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20125000259)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **MARDISA VEÍCULOS LTDA.**

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

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SERVIÇOS TOMADOS DE EMPRESAS LOCALIZADAS EM OUTROS MUNICÍPIOS. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 3º, CAPUT, E 4º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL DO PRESTADOR SITUADA NO MUNICÍPIO DE MANAUS. AUSÊNCIA DE PROVA A CARGO DO FISCO MUNICIPAL. MANTIDA A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MARDISA VEÍCULOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Julgar Improvido o Recurso de Ofício, **anulando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20125000259, de 21 de junho de 2012, tendo sido ratificada a Decisão proferida em Primeiro Grau, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 06 de agosto de 2021.

FRANCISCO MOREIRA FILHO

Presidente

FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

Relatora

DAVID MATALON NETO

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: HUMBERTO DA COSTA CORRÊA JÚNIOR, JÚLIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA, ATALIBA DAVID ANTONIO FILHO e PEDRO DE FARIA E CUNHA MONTEIRO.



RECURSO Nº 010/2021 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 026/2021 – SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2012/2967/3446/00294
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000259
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: MARDISA VEÍCULOS LTDA.
RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

A **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**, fundamentada no Artigo 85, da Lei nº 1697/83 recorre de ofício a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 022/2020 GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do Processo nº **2011/2967/3446/00294**, fls.227/236, que declarou a **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000259**, lavrado no dia 21 de junho de 2012 contra **MARDISA VEÍCULOS LTDA.**, pela falta de retenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços tomados pela Autuada, referente ao período de **01/03/2007** a **30/06/2007**, infringindo o Artigo 27 da Lei nº 1.697/1983 fls. 129/130, com penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994.

DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA DA AUTUADA:

A regra geral para o disciplinamento do ISSN é prevista na Lei Complementar nº 116/2003, Artigo 3º, que define que o imposto é devido no Município, onde está estabelecido o prestador de serviço, e considera como exceções o local do domicílio do prestador e o local da prestação de serviço;

O conceito legal de estabelecimento não se sujeita à existência de um imóvel, uma sala, um escritório, de alvará de funcionamento, de construção ou equivalente;

Os serviços elencados pela autoridade fiscal autuante não fazem parte da exceção prevista pelo legislador, logo não há que se falar em retenção do imposto, devendo a ação do fisco municipal se limitar à fiscalização e arrecadação do imposto em relação aos prestadores de serviços estabelecidos em seu território;

O Município não detém o poder tributário sobre contribuinte de outro município, por força do Princípio da Territorialidade das normas tributárias, salvo se houver convênio com outros municípios ou se houver expressa previsão na Lei Complementar como previsto no Artigo 102 do Código Tributário Nacional – CTN.

**DA RÉPLICA DAS AUDITORAS FISCAIS AUTUANTES FAVORÁVEIS AO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO:**

Manifestam-se as Auditoras Fiscais autuantes, que:

No movimento de caixa, foram encontradas Notas Fiscais de prestadores de outros municípios, sem inscrição no cadastro municipal de Manaus;

Os contratos de prestação de serviços não foram apresentados em sua totalidade;

Verificando o objeto dos contratos apresentados que a prestação de serviços deu-se em Manaus, pois está expressa a necessidade de conhecer o mercado local, nos casos de alguns prestadores de serviços;

A fls. 51 dos autos, as Auditoras Fiscais autuantes citam várias empresas em que a Autuada não apresentou qualquer prova das suas alegações de defesa.

Diante dos fatos acima expostos, a Primeira Instância Administrativa exarou a **DECISÃO Nº 022/2020 - GECFI/DETRI/SEMEF**, às fls. 2267/236, julgando improcedente o guereado Auto de Infração e Intimação n º 20125000259, de 21/06/2012, cuidando de recorrer da referida Decisão a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-M, em atendimento ao determinado no Artigo 85, da Lei nº1.697/83,

Seguindo o trâmite normal do processo, a Autuada fora notificada sobre a Decisão exarada pela Primeira Instância Administrativa, conforme ciência em 31/01/2020, assinalada no **TERMO DE CIÊNCIA - GECFI/DETRI/SEMEF**, à fl. 231.

O ilustre Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 005/2021 - CARF-M/RF/2ª. Câmara**, às fls. 241 a 246, opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de Primeiro Grau, para julgar **IMPROCEDENTE o AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000259.**

É o Relatório.

**VOTO****DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO:**

A Lei nº 116/2003 trouxe como regra geral quanto ao local da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN a determinada no Artigo 3º, que disciplina que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador do serviço ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, excetuando, o legislador, desta regra, algumas hipóteses descritas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local.

No Artigo 4º, o legislador trouxe a definição de local do domicílio do prestador, *in verbis*:

*Art. 4o Considera-se **estabelecimento prestador** o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, **sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.** (grifo nosso).*

O cerne da questão está em definir onde o serviço é efetivamente prestado. Em uma retrospectiva jurisprudencial acerca do tema, verificaríamos que ao longo de décadas, o contribuinte ficou diretamente afetado pelas inúmeras demandas litigiosas que levaram as cortes superiores a decidirem por muito tempo com fundamento no Princípio da Territorialidade, que foi utilizado como um dos elementos de conexão capaz de verificar certo acontecimento tributário, determinando qual lei tributária e qual ente federativo era competente para cobrar o tributo. Atualmente, as cortes superiores, após o advento da Lei Complementar n. 116/2003, mudou o entendimento, segundo o qual o estabelecimento prestador passa a ser um elemento de conexão territorial com o município competente para a cobrança do ISSQN.

O nobre Representante Fiscal em seu **PARECER Nº 005/2021 CARF-M/RF/ 2ª Câmara**, às fls. 241 a 246, colacionou jurisprudência do STJ, o RESP nº 1.060.210/SC em que o Tribunal Superior decidiu, que após a vigência da Lei Complementar nº 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Diz textualmente o referido julgado, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA





Endereço: Av. Japurá, Nº 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

- 1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.*
- 2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.*
- 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.*
- 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.*





Endereço: Av. Japurá, Nº 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

5. *A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.*
6. *Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.*
7. *O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.*
8. *As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC n. 116.2003, assim, é este local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*
9. *O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.*
10. *Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.*
11. *No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.*





12. *Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC n. 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participaram do julgamento a Sr^a. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler. Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília/DF, 28 de novembro de 2012 (Data do Julgamento). NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR.

À luz da jurisprudência acima para definirmos qual o município competente para a cobrança do ISSQN, mister se faz a análise das provas documentais juntadas aos autos, fls. 38 a 225 do Processo nº 2012/2967/3441/22437, provas estas que se referem a contratos de prestação de serviços e Notas Fiscais de Serviços, com a finalidade de definir qual o estabelecimento prestador.

A análise de referidas provas possibilita a verificação do local onde o ISSQN será devido e conseqüentemente o município competente para sua cobrança, conclui-se que todas as notas foram emitidas por prestadores de serviços com estabelecimentos econômicos situados em outras localidades que não coincidem com a base territorial de Manaus, a exemplo das cidades de Recife; Fortaleza; Olinda.

Inexistem nos autos Notas Fiscais de Serviços emitidas por prestador de serviço com inscrição fiscal cadastrada no Município de Manaus e tampouco, Contrato de Prestação de Serviços comprovando a existência de unidade econômica. Portanto, o artigo 36, inciso I do Decreto n. 681/91, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal no âmbito do Município de Manaus, a seguir:



Art. 36 - O ônus da prova incumbe:

I. *A fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação; (o grifo não consta do original).*

Em assim sendo, o Auto de Infração e Intimação deve conter a descrição detalhada e clara da figura do ilícito tributário praticado e vir acompanhado de informações e documentos que comprovam a materialidade da infração. As nobres Auditoras Fiscais, ao lavrar o Auto de Infração e Intimação sob exame não cumpriu tais exigências, uma vez que não ficou comprovada a existência de estabelecimento prestador na cidade de Manaus, ao deixar de anexar a documentação comprobatória necessária.

Infere-se, assim, diante da inexistência, quanto à existência de estabelecimento prestador no Município de Manaus e de toda a documentação juntada pela Autuada e analisada - Notas Fiscais de Serviço e Contratos de Prestação de Serviço, que os serviços tomados pela foram prestados por estabelecimentos prestadores situados em outras localidades.

Em razão do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício, mantendo, na íntegra, a Decisão de Primeiro Grau que julgou **IMPROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000259**, de 21/06/2012.

É o meu voto.

SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 06 de agosto de 2021.

FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA
Relatora