



Acórdão n.º 037/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 01 de setembro de 2021

Recurso n.º 007/2019 – CARF-M (A.I.I. n.º 20105000708)

Recorrente: **YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

**TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DESCRIÇÃO E COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ATIVIDADES TIPIFICADAS NO SUBITEM 20.01 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI Nº 714/2003. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Negar Provitimento ao Recurso Voluntário, **mantendo-se integralmente** o Auto de Infração e Intimação n.º 20105000708, de 22 de dezembro de 2010, 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, 01 de setembro de 2021.

  
**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, FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR e JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR.

**RECURSO Nº 007/2019 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 037/2021 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2010/2967/3446/00810**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000708**  
**RECORRENTE: YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATOR: Conselheiro ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**

## RELATÓRIO

**YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA.**, já qualificada nos autos, recorre tempestivamente a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 014/2019 – GCFI/DETRI/SEMEF**, exarada em Primeira Instância Administrativa, que julgou **IMPROCEDENTE** a Impugnação interposta ao **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000708**, de 22 de dezembro de 2010, lavrado na qualidade de substituto tributário, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISS relativo a fatos geradores diversos enquadrados no subitem 20.01 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e cujos respectivos serviços foram prestados no período de **JANEIRO/2007** a **JUNHO/2009**, identificados no quadro anexo às fls. 06 a 15, consubstanciando infração ao Artigo 2º, inciso II, da Lei Municipal nº 1.089/2006.

### **DA IMPUGNAÇÃO À SEGUNDA INSTÂNCIA PELA RECORRENTE:**

A empresa autuada interpôs Recurso Voluntário, às fls. 210/226, arguindo em resumo:

a) A nulidade do Auto de Infração e Intimação, por não atender os requisitos formais de validade da exigência fiscal previstos pelo Artigo 16 do Decreto Municipal nº 681/91, e o Artigo 142 do CTN, prejudicando a defesa da autuada;

b) Que o Auto de Infração e Intimação por descumprimento de obrigação tributária por não ter retido e recolhido o ISSQN não procede, pois todos os serviços prestados à Recorrente, sujeitos a retenção do ISS na fonte, sofreram a tributação na forma determinada pela legislação em vigor, cujo valor foi retido e repassado ao Fisco Municipal;

c) Que estão excluídas da incidência do ISS as importâncias que, embora tenham sido pagas aos contribuintes citados na autuação, são reembolso de despesas e pagamentos de taxas suportadas pelos mesmos, além de operações de importação e exportação, nas quais não haveria incidência do ISSQN, conforme dispõe o Artigo 2º, inciso I, e Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 116/2003;





d) A natureza confiscatória da multa por infração de 50% (cinquenta por cento) aplicada no caso em concreto, em violação ao Artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal; e,

Requer, ao final, o recebimento do presente Recurso e o seu total provimento, julgando-se improcedente os termos do Auto de Infração e Intimação nº 20105000708, e, alternativamente, a redução da multa aplicada ao patamar de 30% (trinta por cento).

**DA RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL AUTUANTE:**

Após a análise dos argumentos apresentados pela empresa autuada, opinou, em síntese, à fl. 78, pela manutenção integral do supracitado Auto de Infração e Intimação, com os seguintes argumentos:

a) Todo procedimento fiscal foi pautado no estrito cumprimento da legislação municipal vigente;

b) Na condição de tomador dos serviços está obrigado a exigir as Notas Fiscais de Serviços correspondentes, salvo nas dispensas de sua emissão expressas em lei. No caso em questão, as prestações de serviço de capatazia, doc fee e armazenagem;

c) A incidência do ISS na prestação dos serviços de capatazia, doc fee e armazenagem está prevista no item 20.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003;

d) A alegação de que alguns serviços se destinavam à exportação foi rebatida pelo próprio contribuinte quando afirma em sua defesa que *"não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui"*.

**DA MANIFESTAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL:**

A ilustre Representante Fiscal opina pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, a fim de que seja mantida a Decisão de Primeiro Grau pela procedência a autuação, com a conseqüente manutenção do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000708**, de 22 de dezembro de 2010.

**É o relatório.**



**VOTO**

Preliminarmente, conferimos que os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário foram devidamente atendidos, tanto na representação do sujeito passivo quanto na tempestividade dos prazos do Recurso.

Inicialmente, a Recorrente alega a nulidade formal do Auto de Infração e Intimação nº 20105000708, por entender ter havido infringência ao Artigo 16 do Decreto Municipal nº 681/91 e ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional, visto que a autoridade fiscal autuante não teria mensurado e discriminado corretamente os débitos lançados, nem descrito de forma clara os fatos geradores que originaram a cobrança.

Entretanto, todos os atos praticados pelo Auditor Fiscal autuante são válidos, visto que cumpriram os elementos estabelecidos no Artigo 16 do Decreto Municipal nº 681/91, a saber;

*Art. 16. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas, devendo nele constar:*

- I. A qualificação do autuado;*
- II. O local, a data e a hora da lavratura;*
- III. A descrição do fato;*
- IV. A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
- V. A assinatura do infrator, seu representante legal ou preposto;*
- VI. A determinação da exigência e a intimação para cumprí-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
- VII. A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*§ 2º - A discriminação dos débitos deverá ser feita por meio de quadros demonstrativos em separado para cada exercício, que integrarão o auto de infração para todos os efeitos legais.*

*§ 3º - O recibo do autuado ou de seu preposto não importa em concordância ou confissão, nem a recusa de assinatura ou seu lançamento sob protesto, em nulidade do auto ou agravamento da infração.*

Constata-se ainda que o Auto de Infração e Intimação, à fl. 01, contém todos os elementos essenciais à regularidade formal do lançamento de ofício, sendo acompanhado com os anexos denominados de **“Quadro Demonstrativo de Auto de Infração”**, às fls. 03/05, **“Quadro Demonstrativo”**, às fls. 06/15, **Relatório de Conclusão e Termo de Encerramento de Ação Fiscal**, às fls. 16/17, que indicam o movimento econômico tributável, a data (dia, mês e ano), número e valor do documento, a partir do qual se verificou as ocorrências dos fatos geradores, valor do ISSQN devido e a descrição dos serviços com o respectivo item da Lista de Serviços aprovada pela Lei Municipal nº





714/2003, demonstrando claramente, ao contrário da alegação da autuada, os serviços tomados de capatazia, doc fee e armazenagem, identificados nos documentos fornecidos pela própria Recorrente, cumprindo fielmente os requisitos estabelecidos no Artigo 16 do Decreto Municipal nº 681/91, disponibilizando plenamente a autuada, ao tomar ciência do conteúdo do Auto de Infração e Intimação nº 20105000708, exercer seu direito a defesa, não tendo tido qualquer dificuldade ao cumprimento recorrente do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Para melhor elucidação quanto aos serviços considerados no lançamento, por meio do presente Auto de Infração e Intimação, identificados nos conhecimentos marítimos:

a) Serviços de armazenagem – refere-se à guarda e alocação das cargas dentro dos terminais portuários antes de serem entregues aos seus destinatários;

b) O “doc fee” (“Documentation Fee – Origin”) – é uma espécie de taxa de documentação que tem como contrapartida a confecção e processamento de todos os documentos de transporte padrão; e,

c) Capatazia – é a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário (Artigo 40, § 1º, inciso I, da Lei nº 12.815/2013).

A autuada argumenta também que não houve descumprimento da obrigação tributária, visto que não seria legal a incidência do ISSQN em relação a reembolsos de despesas e pagamento de taxas. Entretanto, outro é o entendimento, em razão do que estabelece o Artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, a saber:

*Art. 7º – A base cálculo do imposto é o preço do serviço.*

Também decidiu o Superior Tribunal de Justiça que o “preço do serviço” relativo a norma acima citada inclui a totalidade dos valores pagos ao prestador, desconsiderando-se, em regra, qualquer tipo de abatimento, conforme a saber:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRANSPORTE DE CARGAS. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. EXCLUSÃO DO ABATIMENTO LOGÍSTICO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. REFORMA DO ACÓRDÃO.*

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, sem considerar qualquer abatimento auferido pelo prestador do*



Endereço: Av. Japurá, N° 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

*serviços para o incremento do lucro operacional, sob pena de se ter alterada a base de cálculo estabelecida em lei.*

2. *O acolhimento das razões do recurso especial na hipótese não demandou o revolvimento dos elementos de prova dos autos, mas a simples constatação de que os abatimentos obtidos em razão da logística do transporte não poderiam ser excluídos da base de cálculo do tributo, pois o ISS deve incidir sobre o preço total do serviço. Afastado, portanto, o pretense óbice da Súmula 7/STJ.*
3. *Agravo interno a que se nega provimento. (sem destaque no original).*

(STJ, AgInt no REsp 1141532/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/11/2019, DJe 28/11/2019).

Conforme a citada jurisprudência acima, não é possível realizar sem respaldo legal abatimento sobre o preço do serviço, ou seja, o ISSQN, neste caso, incide sobre o total do valor pago pelo serviço ao prestador, pois não existe no ordenamento jurídico do Município de Manaus autorização para a exclusão na base de cálculo do ISSQN de taxas e reembolsos realizados para o custeio de prestação dos serviços.

Quanto ao argumento de que não há incidência do ISSQN com relação aos fatos geradores autuados, por configurarem hipótese de **“exportação de serviços”**, conforme o Artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, não procede, em razão de :

Apesar da Recorrente afirmar, à fl. 218, em sua defesa que *“não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui”*, e por outro lado justificar, à fl. 219, que *“o fato da capatazia, doc fee e armazenagem serem realizados aqui não significa o resultado, já que constitui apenas parte da contratação feita pela empresa localizada no exterior”*, levando a afirmação de que *“o serviço será concluído quando a mercadoria chegar ao seu adquirente no exterior, quando então se verificará o resultado”*, é fundamental observar que o Artigo 2º, Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 116/2003, que traça os parâmetros necessários à descaracterização da exportação de serviços, estabelece que os serviços prestados no Brasil e o resultado da atividade aqui também se verifique há a incidência do ISSQN, conforme abaixo:

*Art. 22. O imposto não incide sobre:*

*I – as exportações de serviços para o exterior do País;*

*Parágrafo Único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.*

Neste sentido a jurisprudência do STJ, segue a mesma direção:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ.*





Endereço: Av. Japurá, N° 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

*ISSQN. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N° LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.*

- 1. Trata-se de interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro.*
- 2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foi verificada em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no “desembarço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenamento, transporte de volta, etc”, tiverem a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil.*
- 3. Assim, no termo dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro e o resultado aqui se verifica.*
- 4. Com efeito, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido aqui no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos.*
- 5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”*
- 6. Agravo interno não provido. (sem destaque no original).*

(STJ, AgInt no AREsp 1446639/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19/09/2019, Dje 24/09/2019).

Também é entendimento do STJ de que só é possível a dedução na base de cálculo do ISSQN de **“valores reembolsáveis”**, quando existente previsão legal autorizativa para tanto, conforme abaixo:

*TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE MARKETING. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. DEDUÇÃO DE MATERIAIS ADQUIRIDOS PARA A PRESTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DEDUÇÃO DE “VALORES PERCEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO”. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*



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

*Não se admite recurso especial fundado na alegada violação de normas constitucionais, na espécie, dos artigos 5º, II, 145, § 1º e 150, IV, todos da CF.*

*A base de cálculo do ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003 é o preço do serviço, ou seja, todos os valores pagos pelo tomador ao prestador pela utilidade oferecida. Precedentes.*

*A lei não prevê, no caso dos serviços de marketing, a dedução da base de cálculo de materiais inseridos no contexto do serviço prestado e de "valores percebidos a título de reembolso" (e-STJ fl. 142).*

*Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido. (sem destaque no original).*

(STJ, REsp 1293162/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 03/08/2012).

A Decisão da Primeira Instância Administrativa esclareceu que os serviços tomados objetos do Auto de Infração e Intimação, armazenagem, doc fee e capatazia, objetivaram promover a movimentação e o acondicionamento de cargas dentro dos limites de portos específicos e não de promover a entrega de mercadorias no exterior.

Que, mesmo que eventualmente as partes contratantes tenham estabelecido regras particulares à remuneração dos serviços prestados, estes não possuem amparo em lei do Município de Manaus e, conseqüentemente, os abatimentos defendidos pela Recorrente fazem parte do preço da prestação dos serviços.

Que os serviços objetos da autuação foram realizados no Município de Manaus, visto que, por suas próprias características, tais atividades são realizadas não como transporte das mercadorias para o exterior, mas tão somente para movimenta-las em um ponto específico do território nacional, isto é, dentro de portos aqui localizados, o que enseja a configuração de todos requisitos necessários à aplicação do Parágrafo Único do Artigo 2º, da Lei Complementar nº 116/2003.

E, finalmente, o último argumento da Recorrente trata dos 50% (cinquenta por cento) da multa por infração, a qual, segundo a autuada, afrontaria o princípio da vedação ao efeito confiscatório, previsto pelo Artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Entretanto, a jurisprudência consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre essa matéria, configurada a ofensa ao citado princípio constitucional apenas quando o valor da multa aplicada pelo fisco for superior ao do tributo cobrado, conforme abaixo:

*TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ -*





Endereço: Av. Japurá, N° 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

*Pleno, relator Ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator Ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.*

(STF, RE 833106 AgR/GO, AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento 25/11/2014, Publicação: 12/12/2014, órgão julgador Primeira Turma).

Portanto, a multa punitiva de 50%, estabelecida no Artigo 1º da Lei Municipal nº 1.420/2010 é compatível com o princípio da vedação ao confisco, uma vez que o valor da mencionada sanção pecuniária equivale à metade do valor do crédito tributário principal ora cobrado.

Logo, em razão de todo o exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto nos autos, mantendo a Decisão de Órgão de Julgamento de Primeira Instância Administrativa pela procedência da autuação, com a consequente **manutenção** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000708**, de 22 de dezembro de 2010.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 01 de setembro de 2021.

**ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA**  
Conselheiro Relator