



Acórdão n.º 043/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 16 de agosto de 2022

Recurso n.º 021/2017 – CARF-M (A.I.I. n.º 20155000011)

Recorrente: **ENVISION INDÚSTRIA DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ELEMENTOS DE CONEXÃO PARA DETERMINAÇÃO DO MUNICÍPIO COMPETENTE. NOVO ENTENDIMENTO DO STJ: RESP 1.060.210/SC. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO É O LUGAR ONDE SE COMPROVE HAVER UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL DO PRESTADOR. REQUISITOS EXIGIDOS PELO STJ PARA CONFIGURAÇÃO DA SUJEIÇÃO ATIVA DO MUNICÍPIO DE MANAUS. EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO. CONHECIMENTO E PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ENVISION INDÚSTRIA DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, mantendo-se o Auto de Infração e Intimação n.º 20155000011, de 29 de janeiro de 2015, somente com o imposto por serviços prestados pela empresa TOTVS AMAZONAS S. A. e com exclusão da multa por infração, 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, 16 de agosto de 2022.


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVVA

Presidente, em exercício


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Relator


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, ERIVALDO LOPES DO VALE e IVANA DA FONSECA CAMINHA.

RECURSO Nº 021/2017 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 043/2022 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2015.11209.12628.0.010181
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20155000011
RECORRENTE: ENVISION INDÚSTRIA DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

ENVISION INDÚSTRIA DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA. interpõe Recurso Voluntário em face da **DECISÃO Nº 070/2016 – GECFI/DETRI/SEMEF** (fls. 73/87), que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20155000011**, de 29 de janeiro de 2015, lavrado contra a Recorrente, na qualidade de substituto tributário, em razão da falta de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre operações diversas executadas por prestadores de serviço no período fiscalizado de **JANEIRO/2010** a **DEZEMBRO/2012**.

DOS FATOS:

O Auto de Infração e Intimação em epígrafe foi lavrado em 29.01.2015, com ciência em **30/01/2015**, contra a Recorrente em epígrafe, na qualidade de substituto tributário, por não ter efetuado a retenção na fonte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN incidente sobre serviços de informática tomados, subitens 1.05 e 1.07 da Lista anexa à Lei nº 714, de 2003, envolvendo os seguintes meses de apuração: Junho de 2010, Outubro a Dezembro de 2011, Janeiro a Abril de 2012, Junho, Julho e Dezembro também do ano 2012. Na planilha foram identificadas as datas, número das Notas Fiscais, valor do serviço, ISSQN, alíquota, descrição dos serviços e seguintes prestadores de serviços consignados às fls. 14/39, **T. EASY SOFTWARES PARA COMERCIO EXTERIOR LTDA., TOTVS S.A., DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA., DELTA DECISÃO SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA., ELLEVO SOLUÇÕES EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA., TARGET ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA..**

Foi aplicada a multa por Infração de 50% sobre o valor do ISSQN não retido e não recolhido ao Município de Manaus, por força do disposto no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, por infringência ao Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 1.089/2006, conforme se observa às fls. 2.

DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

A Recorrente, em sede de Impugnação, às fls. 41/48, pugna pela improcedência do Auto de Infração e Intimação, com base nas seguintes alegações:

1. Arguição Preliminar de Decadência, em razão do Auto de Infração ter sido lavrado em 29 de janeiro de 2015, referente ao período Janeiro de 2010 a Dezembro de 2012 (fls. 42/43);
2. Nulidade do lançamento no que se refere à inobservância do direito de defesa, com fundamento nos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa (fls. 43/44); e,
3. Que o ISSQN não pertence ao Município autuante, com base nos critérios de definição legal do local da prestação de serviços, por entender que o imposto pertence ao município do estabelecimento prestador (fls. 45/48).

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:

A Auditora Fiscal autuante, em sua Réplica às fls.70/72, pugna pela manutenção do Auto de Infração, assim refutando as alegações apresentadas:

1. Quanto à alegação de decadência do direito de ação; *“Tal fato não procede, pois, o período abrangido neste Auto de Infração foi de 24/06/2010 a 07/10/2012, conforme data constante na planilha anexa, fls.14, do presente recurso e entregue ao contribuinte quando da assinatura e recebimento do Auto de Infração”;*

2. Quanto à nulidade do Auto de Infração: *“No Auto de Infração em questão estão todos os quesitos necessários para um perfeito entendimento legal, no campo da infringência e penalidade constam os artigos legais e na ocorrência verificada consta o motivo da empresa ter sido autuada. Na planilha anexa ao Auto, fls. 14, estão discriminadas as NFSe não retidas, o valor da Nota Fiscal, o valor do ISS, a alíquota correspondente, os nomes dos prestadores, e os itens da lista de serviços, não justificando a empresa alegar falta de exposição dos fatos que levaram a autuação da impugnante.”*

3. Do local da prestação de serviços:

“1 - As NFSe estão todas em nome da empresa Impugnante constando como tomadora de serviços não restando dúvidas que a Impugnante toma serviços dessas prestadoras.

2- Em seu recurso a empresa não especifica quais as empresas de informática localizadas no Município prestam serviços para a impugnante, quando questionada a procuradora disse que eram essas mesmas empresas listadas na Planilha anexa ao Auto.

3- Os serviços de manutenção de programa de computação e licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação necessariamente não precisam que o prestador esteja localizado em Manaus ou que necessite de sede, filial, agência, posto, sucursal. Esses serviços são prestados ‘on line’ basta que o computador da tomadora de serviços esteja logado, ou seja, também ‘on line’. E os serviços fruídos no Município por empresas localizadas no Município devem proceder a retenção do imposto quando se tratar de contribuinte substituto nesse caso, a requerente.

4 - No Auto de Infração, em nenhum momento especifiquei casos de dolo, fraude ou simulação por parte da Impugnante.”

DA DECISAO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:

A Primeira Instância Administrativa, por meio da **DECISÃO Nº 070/2016** - **GECFI/DETRI/SEMEF**, às fls. 73/87, em 29/04/2016, julgou integralmente procedente o Auto de Infração e Intimação em epígrafe, abrindo prazo para interposição de Recurso de 30 dias, contado da data de ciência que ocorreu no dia **16/06/2016**.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

A Recorrente, às fls. 98/105, no dia 11/07/2016, interpôs tempestivamente Recurso Voluntário, requerendo a reforma da Decisão recorrida, para o fim de julgar insubsistente e improcedente a ação fiscal, pugnando pelo cancelamento e arquivamento do Auto de Infração em epígrafe, resumidas nas seguintes razões recursais:

1. Ausência de fundamentação legal para lançamento, bem como ausência de meio de prova apresentado pela autoridade lançadora; e,
2. Conforme critério legal de definição do local da prestação, o ISSQN não cabe do Município de Manaus.

DA DILIGÊNCIA SOLICITADA PELA REPRESENTAÇÃO FISCAL:

Às fls. 185/189, o Representante Fiscal solicitou diligência visando que fossem indicadas provas documentais que indicassem a existência de unidade econômica ou profissional, situada no Município de Manaus, de cada um dos prestadores de serviços elencados no quadro de fls.14/15, ainda que não constitua formalmente sede ou filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação etc.

DA RESPOSTA AO PEDIDO DE DILIGÊNCIA:

A Auditora Fiscal autuante, às fls. 197/198, assim respondeu ao pedido de diligência:

"Por meio de pesquisa na internet nos sites dessas empresas apenas a empresa TOTVS apresentou uma franquía no Município de Manaus. A empresa TOTVS Amazonas, localizada na Av: Maneca Marques, 544, Cj. Jardim Yolanda, Parque dez. Assim atendendo ao despacho da Procuradoria do Município de Manaus-PGM informo que não foram localizadas provas documentais para as demais empresas que indicassem a existência de unidade econômica ou profissional situadas no Município de Manaus."

DO PARECER DO REPRESENTANTE FISCAL:

O ilustre Representante Fiscal, às fls. 202/216, emitiu o **PARECER Nº 025/2018 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, opinando pelo **CONHECIMENTO** e pelo **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário interposto, devendo ser reformada parcialmente a Decisão de Primeiro Grau, com a exclusão do lançamento do ISSQN sobre serviços prestados pelas

empresas sem endereço na cidade de Manaus, ou seja, mantendo apenas o ISSQN por serviços prestados pela empresa **TOTVS AMAZONAS S.A.**

É o Relatório.

V O T O

1. O Recurso interposto a este Conselho, versa, fundamentalmente, sobre uma matéria legal de cunho nacional, muito apreciada no âmbito deste Órgão Colegiado, sobre local da prestação de serviço para definir o Município competente para lançar e exigir o ISSQN nas prestações intermunicipais, à luz do que dispõem os Artigos 3º e 4º, da Lei Nacional que regula nacionalmente esse imposto, qual seja, a Lei Complementar nº 116, de 2003;

2. O Auto de Infração lavrado em 29/01/2015 (fls. 2/4), com ciência em 30/01/2015, abrangeu prestações de serviços realizadas no período de Junho de 2010 a Dezembro de 2012, envolvendo serviços tipificados nos subitens 1.05 e 1.07 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, insertos no texto da legislação local correspondente, na Lista anexa à Lei nº 714/2003, parecendo evidente que o lançamento observou o limite temporal estabelecido no Artigo 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

3. O local da prestação de serviços, referida no item 1 supra, está regulado nacionalmente na referida LC nº 116, de 2003, nos seguintes termos:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;



III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (VETADO)

XI - (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

~~**XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;**~~

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

~~**XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**~~

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020) (destaque nosso).

4. Pela leitura do texto colacionado acima (Artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003), observa-se que o legislador nacional estabeleceu alguns elementos de conexão para definição do município competente para exigir o ISSQN, quais sejam:

a) No “caput” do Artigo 3º observa-se que considera-se prestado o serviço no estabelecimento prestador. Portanto, a regra geral é que se o estabelecimento prestador está no município A, não cabe o ISSQN ao município do estabelecimento tomador, por hipótese o município B, isso como regra geral;

b) Entretanto, ainda como regra geral, na falta de estabelecimento prestador, o próprio “caput” do Artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece o domicílio do prestador como local onde ocorreu a prestação de serviços;

c) Mas o mesmo dispositivo, Artigo 3º, estabeleceu algumas exceções às regras dispostas nas alíneas “b” e “c” acima, as quais estão nos incisos do mencionado dispositivo, havendo menção de que a prestação de serviços ocorreu no estabelecimento tomador (inciso I e XX – importação e locação de mão de obra), no local da instalação dos andaimes, palcos, etc. (inciso II), no local da execução da obra, da demolição, da edificação em geral, da varrição, da execução da limpeza, da execução da decoração e jardinagem, do controle e tratamento do efluente ..., do florestamento, reflorestamento..., da execução dos serviços de escoramento..., da limpeza e dragagem, de onde estiver o guardado ou estacionado o bem..., no local dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados, do armazenamento, depósito, carga, descarga, ... da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, do Município onde está sendo executado o transporte (incisos III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII e XIX), no local da feira, exposição, congresso ou congêneres, do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário (incisos XXI e XXII), do domicílio do tomador (itens XXIII, XXIV, XXV) para os serviços que especifica, ainda, que estes últimos ainda estão subjudice.

5. Entretanto, o legislador nacional definiu o que seria estabelecimento prestador para fins de determinar o município competente, o que se pode observar pela leitura do Artigo 4º, da Lei Complementar nº 116/2003, *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.

6. Pela leitura do texto acima, observa-se, inicialmente, que se deve buscar identificar se os prestadores de serviços das operações tomadas pela Recorrente possuem estabelecimento em Manaus, uma vez que os serviços descritos nos subitens 1.05 e 1.07 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, objeto da autuação, não integram a lista de exceções do Artigo 3º, do referido diploma legal;

7. Destacamos a mudança da interpretação dada pelo STJ quanto ao local da prestação do serviço, na égide do Decreto Lei nº 406, de 1968, fundado no Princípio da Territorialidade, com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, especialmente após o julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do Artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008, o referido STJ consolidou novo entendimento sobre a matéria, o que culminou na superação dos precedentes anteriores e na instauração de outro paradigma interpretativo quanto ao aspecto espacial de incidência do ISSQN, disposto nos seguintes termos:

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 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 dos 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.**

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 116.2003, assim, é neste 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 consecutórios 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 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. (destaque nosso).

(REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

7. Um resumo da interpretação do local da prestação de serviço que retrata com muita clareza a matéria em análise pode ser extraída da citação que referenciou o Ministro Relator Herman Benjamin, no julgamento do Edcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.298.917 – MG (2012/0002361-9), que assim se manifestou:

No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos:

1º) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve 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, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas;

2º) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação);

3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção. (destaque em negrito nosso).

8. Destacamos outros julgados colacionados às 211/213 no PARECER Nº 025/2018 – RF/CARF-M/1ª Câmara, do ilustre Represente Fiscal, reforçando que a interpretação a ser dada ao Recurso em tela deve observar os critérios da LC nº 116/2003, uma vez que o Auto de Infração e Intimação abrange prestações de serviços compreendidas no período Junho de 2010 a Dezembro de 2012.

9. Foi observado no Auto de Infração em tela que somente uma empresa prestadora possui unidade econômica ou profissional situada em Manaus, conforme resposta dada à diligência solicitada pela Representação Fiscal deste Colegiado, destacado em nosso Relatório.

10. Foi editada uma nova Lei do ISSQN em Manaus, Lei nº 2.833, de 20 de dezembro de 2021, a qual em seu Artigo 23, inciso II, estabeleceu penalidade mais gravosa (60%) pela falta de retenção e recolhimento do ISSQN na fonte, porém excluindo os substitutos tributários (Recorrente), disposto em seu Artigo 17, conforme se observa nos textos a seguir:

“Art. 17. Entende-se como substituto tributário as seguintes pessoas jurídicas, localizadas em Manaus, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços tomados e

intermediados de contribuintes com domicílio fiscal dentro ou fora deste Município:

(...)

II - empresas industriais (Recorrente);

(...)

Art. 23. Quando apurado por meio de ação fiscal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será lançado conjuntamente com a multa por infração de:

(...)

II - sessenta por cento aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e o responsável solidário, exceto os relacionados no § 5.º do art. 6.º e nos artigos 17 e 18 desta Lei, quando não retido e não recolhido o imposto, se obrigatório, nos termos da legislação municipal;”

11. Quanto à penalidade disposta na Lei nº 254/1994 (50% - Artigo 30, inciso I) aplicada pela autoridade fiscal no Auto de Infração em epígrafe, a nova Lei do ISSQN referida no item anterior revogou tal dispositivo legal, nos seguintes termos:

“Art. 27. Ficam revogadas, a partir de 1.º de abril de 2022, as Leis nº 1.089, de 29 de dezembro de 2006; nº 2.251, de 2 de outubro de 2017, e o art. 30 da Lei nº 254, de 11 de julho de 1994.” (grifo nosso).

12. Revogado o dispositivo da multa por infração aplicada no Auto de Infração, sem nenhum novo dispositivo que possa remanescente, o Código Tributário Nacional assim prescreve o critério a retroatividade benigna:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (grifo nosso).

13. A Lei Municipal nº 2.924/2002, restabeleceu a penalidade aplicada ao substituto tributário com a nova redação dada ao inciso II do Artigo 23, da Lei nº 2.833/2021, nos seguintes termos, não se aplicado à situação em tela:

“Art. 23. Quando apurado por meio de ação fiscal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será lançado conjuntamente com a multa por infração de:

(...)

II - sessenta por cento aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e o responsável solidário, exceto os relacionados do setor público no art. 18 desta Lei, quando não retido e não recolhido o imposto, se obrigatório, nos termos da legislação municipal; (Redação dada pela Lei nº 2924/2022)”



Diante do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário, com vista à reforma da **DECISÃO Nº 070/2016 - GECFI/DETRI/SEMEF** exarada em sede de Primeiro Grau, mantendo apenas o ISSQN por serviços prestados pela empresa **TOTVS AMAZONAS S. A.**, excluída a multa por infração de 50%, pela aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna estabelecido no Código Tributário Nacional.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 16 de agosto de 2022.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Conselheiro Relator