



Acórdão n.º 055/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 17 de novembro de 2021

Recurso n.º 021/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20115000647)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **AÇO ENGENHARIA LTDA.**

Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO ISSQN. NULIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO ARBITRADA. ARBITRAMENTO REALIZADO À REVELIA DOS REQUISITOS LEGAIS. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AÇO ENGENHARIA 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, **anulando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20115000647, de 13 de setembro de 2011, 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, 17 de novembro de 2021.

  
**SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

Presidente

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

  
**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ARMANDO CLAUDIO SIIMÕES DA SILVA, LAURA OLIVEIRA FERNANDES e FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR.



**RECURSO Nº 021/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 055/2021 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00668**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000647**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: AÇO ENGENHARIA LTDA.**  
**RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

## RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso de Ofício ao CARF-M interposto pelo Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa contra a **DECISÃO Nº 152/2019 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou nulo o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000647**, de 13 de setembro de 2011, lavrado em desfavor da empresa **AÇO ENGENHARIA LTDA.**, na qualidade de substituta tributária, devidamente qualificada nos autos do Recurso, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN, arbitrado pela média mensal dos últimos 12 meses, conforme orientam os incisos III e IV, do § 2º, do Artigo 3º, da Lei nº 254/94, incidente à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre os serviços de cessão de andaimes e outras estruturas de uso temporário, tipificados no subitem 3.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 714/2003, prestados no período de **01/AGOSTO/2006 a 31/JULHO/2008**, infringindo o Artigo 29 da Lei nº 1.697/83, c/c Artigo 1º, inciso II do Decreto nº 6.906/90, acarretando na aplicação da penalidade imposta pelo Artigo 9º, parte final, da Lei nº 1.351/2009, c/c o Artigo 106, II, “c”, do CTN, que, combinados, estabelecem a ausência na aplicação de multa, resultando em um Crédito Tributário no valor de R\$ 322.376,58 (Trezentos e vinte e dois mil, trezentos e setenta e seis reais e cinquenta e oito centavos), equivalentes a 4.859,46 Unidades Fiscais do Município – UFMs.

### **ALEGAÇÕES DA AUTUADA:**

A atuada, **AÇO ENGENHARIA LTDA.**, por intermédio do **PROCESSO Nº 2011/2967/3441/23495** apresentou sua defesa em Primeira Instância Administrativa, e requereu o cancelamento do Auto de Infração e Intimação nº 20115000647, com a consequente anulação do débito fiscal e arquivamento do processo administrativo, lavrado pela autoridade fazendária. Em sua defesa, a atuada apresenta, em pequena síntese, as seguintes razões:

a) Que pelas Notas Fiscais de Serviços eletrônicas do sistema da SEMEF, e pelas Notas Fiscais de Serviços juntadas à presente Impugnação, observa-se que praticamente 100% (cem por cento) dos serviços prestados pela atuada dizem respeito à



locação de equipamentos para escoramento metálico, ou seja, aluga equipamentos móveis que são utilizados pelos locatários em obras da construção civil;

b) Que a locação realizada pela Impugnante está fora do campo de incidência do ISSQN;

c) Que a Lista de Serviços trazida pelo Decreto-Lei nº 406/68, e as alterações posteriores, abrangem como serviço sujeito à incidência do ISSQN, a **“locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”**, entretanto, a locação não representa um **fazer** (típico de prestação de serviço), mas um **dar**, permitindo a utilização de determinado bem;

d) Que o fundamento da locação de coisas está no Artigo 565 da Lei nº 10.406/2002 do novo Código Civil que diz o seguinte: **“na locação das coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”**, sendo que o objeto da locação de coisas é, como não poderia deixar de ser, o bem locado, portanto, não se pode tributar essa operação com o ISSQN, posto que esse contrato não diz respeito à prestação de serviços, a uma obrigação de fazer, mas sim a uma obrigação de dar ;

e) Afirma ser singela a diferença entre o dar e fazer. O dar, consiste em um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de uma coisa já existente. O fazer, impõe a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente;

f) Questiona o uso do arbitramento, utilizado pela autoridade fiscal para formalizar o crédito tributário, e alega estar em desacordo com o que diz o Artigo 148 do CTN, e o que determina o Artigo 3º, incisos I a VII, da Lei Municipal nº 254/94;

g) Declara que exibiu à autoridade fiscal todas as Notas Fiscais, juntadas ao processo na presente Impugnação, mas que não foram aceitas para análise no momento do ato fiscal, porque não havia a escrituração em dia, só que atraso na escrita fiscal não é motivo de arbitramento, segundo a legislação tributária municipal, é que afirma a autuada;

h) Informa que o agente fiscal sabia que os tomadores de serviços, contra os quais foram emitidas as Notas Fiscais de Serviços eram construtoras, e sabia também que a autuada, caso a locação de bens móveis fosse tributada pelo ISSQN, o que efetivamente não ocorre, estava sujeita a incidência do ISS na fonte, conforme Lei nº 1.089/2006 que disciplina a substituição tributária, no Artigo 2º, inciso I, recaindo a exigência tributária sobre os substitutos tributários, que no caso, seriam as construtoras;

i) Lembra ainda, que a mesma situação ocorreu em relação ao período de 01/08/2006 a 31/12/2006, abrangida pela Lei nº 231/93, com redação dada pela Lei nº 243/94, cuja dicção normativa era a mesma da Lei nº 1.089/2006, e que o Relatório de Notas Fiscais emitidas de 2006, 2007 e 2008, mostram as retenções ocorridas na fonte, demonstrando mais uma vez a nulidade do procedimento fiscal;

j) Alega ainda, que ocorreram outras falhas relativas ao arbitramento, e diz que na ocorrência verificada o agente fiscal afirma que o movimento econômico foi arbitrado pela média mensal dos últimos 12 meses, conforme orientam os incisos III e IV, do §2º do Artigo 3º da Lei nº 254/94, mas que não há no Auto de Infração e Intimação nenhuma indicação relativa à situação exterior econômico-financeira da Impugnante, como preconiza no referido inciso III, ou seja, não se justificou ou apontou os elementos exteriores de riqueza que permitiriam se chegar aos valores arbitrados, e diz mais, que não há indicação dos preços correntes dos serviços oferecidos à época a que se refere o arbitramento, como determina o inciso IV do mesmo Artigo da Lei;

k) Por fim, a atuada solicita pelo integral provimento da Impugnação para tornar nulo o lançamento tributário, e conseqüente cancelamento do Auto de Infração e Intimação.

#### **RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL AUTUANTE:**

O Auditor Fiscal atuante em **12.09.2011**, apresentou sua Réplica e refutou a Impugnação da atuada, pugnando pela manutenção do Auto de infração e Intimação sustentando, em síntese, o seguinte:

1. Afirma que a Impugnante em sua defesa, buscou exaustivamente desqualificar, inclusive de forma fraudulenta, todo o procedimento administrativo fiscal desenvolvido, bem como o próprio Auto de Infração e Intimação em questão;

2. Entende que a afirmação que nunca deixou de apresentar as Notas Fiscais ao agente atuante não é risível, como também uma mentira, já que o arbitramento, como é de conhecimento de todos, fundamenta-se em três motivações: **i)** na não apresentação da documentação solicitada; **ii)** na apresentação incompleta da referida documentação e **iii)** quando a documentação apresentada não merece fé, por não condizer com a realidade, e diz ainda, que mesmo que o Julgador de Primeira Instância Administrativa aceitasse o argumento de que as Notas Fiscais de Serviços foram apresentadas, isso não inibiria o arbitramento;

3. Quanto ao fato de não haver justificativa do arbitramento por parte da autoridade fiscal, o Auto de Infração não poderia ser mais claro, o movimento econômico foi arbitrado pela média mensal dos últimos doze meses, conforme orientam os incisos III e IV, do §2º, do Artigo 3º, da Lei nº 254/94, e complementa, que a referida média mensal foi determinada a partir de agosto de 2010 a julho de 2011, período em que a atuada já estava emitindo Notas Fiscais de Serviço eletrônicas, as quais a autoridade fiscal teve acesso, e entende ainda, que não há nenhuma norma que determine a autorização para a lavratura de Auto de Infração a partir de uma base de cálculo arbitrada, devendo a autoridade fiscal sujeitar-se, única e exclusivamente, ao que preceitua o Artigo 3º da Lei nº 254/94, mas mesmo assim, o Auditor Fiscal atuante explicitou o arbitramento da base de cálculo a sua chefia imediata, tendo o aval da mesma para a lavratura do Auto de Infração e Intimação em tela.

4. Justifica seu entendimento de que os serviços prestados pela autuante se enquadram no subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, no Contrato Social da empresa autuada que contempla em seus objetivos sociais, a construção civil em geral, projetos, assessorias e consultorias na área de engenharia civil, e sobretudo porque a empresa é contratada para não apenas fornecer estrutura metálica de uso temporário, mas também montar a estrutura que servirá de base para a concretagem de laje, com fornecimento de mão-de-obra e de material para a referida concretagem;

5. Alega que a Impugnante apresenta cópias de supostas Notas Fiscais de Serviços que teriam sido emitidas no período autuado, mas que tais documentos não estão autenticados, logo, persiste a dúvida se são ou não verídicos, e diz mais, ainda que se aceitasse tais documentos, verifica-se que se referem a atividades enquadráveis nos subitens 3.05 e 7.02 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, sujeitas, portanto à incidência do ISSQN;

6. Por fim, o Auditor Fiscal autuante, desqualifica uma planilha feita em um programa de computador, apresentada pela Impugnante, onde afirma que teve todo o imposto retido na fonte, mas que o Auditor diz desconhecer, e se manifesta pela manutenção do Auto de Infração e Intimação nº 20115000647.

O processo foi encaminhado ao Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa, que proferiu a **DECISÃO Nº 152/2019 - GECFI/DETRI/SEMEF** no sentido de julgar **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000647** e, interpôs, neste mesmo ato, Recurso de Ofício a este Conselho, em virtude do valor originário do crédito tributário ultrapassar o valor legal de alçada.

**É o Relatório.**

**V O T O**

#### **DOS FATOS E DA FUDAMENTAÇÃO LEGAL:**

Antes de analisar o mérito da defesa apresentada, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do Recurso, e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

O Recurso de Ofício em questão, interposto pelo Órgão de Primeiro Grau, que julgou pela **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000647**, de 13 de setembro de 2011, lavrado em desfavor da empresa **AÇO ENGENHARIA LTDA.**, na qualidade de substituta tributária, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN, arbitrado pela média mensal dos

últimos 12 meses, conforme orientam os incisos III e IV, do § 2º, do Artigo 3º, da Lei nº 254/94, incidente à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre os serviços de cessão de andaimes e outras estruturas de uso temporário, tipificados no Subitem 3.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 714/2003, prestados no período de 01/AGOSTO/2006 a 31/JULHO/2008.

O Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa tomou a Decisão de nulidade do Auto de Infração e Intimação, baseando-se nos seguintes fundamentos:

1) Que o Auditor Fiscal autuante, embora tenha relatado quase todos fatos inerentes à autuação, não demonstrou especificamente como detectou a ocorrência do fato gerador e como apurou a base de cálculo arbitrada, e tampouco indicou e juntou cópias de documentos idôneos e capazes, não só de comprovar a ocorrência dos fatos geradores do imposto, mas também a respectiva composição da base de cálculo, em flagrante afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório;

2) Que o Auditor Fiscal autuante, apenas em sua Réplica fiscal, junta aos autos, o despacho autorizativo para realização do arbitramento;

Vejamos o que diz o Artigo 36 do Decreto nº 681/91, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal do Município de Manaus, que dispõe o seguinte:

*Art. 36º - O ônus da prova incumbe:*

*I – À Fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação;*

*II – Ao impugnante, quanto à inoccorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.*

Ainda acerca da necessidade da determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, deve-se recorrer ao que preceitua o Artigo 142 do 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 da funcional.*

No caso em análise, ficou claro que o Auditor Fiscal autuante, embora tenha relatado quase todos os fatos inerentes à autuação, não demonstrou especificamente como detectou a ocorrência do fato gerador e como apurou a base de cálculo arbitrada, e

tampouco juntou cópias de documentos idôneos e capazes, que demonstrasse tais fatos, em flagrante afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Quanto ao fato de o Auditor Fiscal autuante, juntar aos autos do processo, o Despacho autorizativo para realização do arbitramento, somente quando da sua Réplica fiscal (fls. 195 e 196), vejamos o que diz os normativos pertinentes a matéria:

**Lei No. 458/98:**

Art. 8º - A constatação, mediante ação fiscal, de omissão do real faturamento, pela falta de emissão da nota fiscal de serviços ou documento fiscal equivalente, implicará no lançamento da diferença do imposto que deveria ter sido lançado, além da cominação da penalidade aplicável pelo descumprimento dessa obrigação acessória.

Parágrafo Único - Na impossibilidade de verificação do real faturamento do contribuinte, haverá arbitramento do seu movimento econômico, conforme legislação fiscal aplicável.

**Lei No. 254/94:**

**Art. 3º** O valor do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza será lançado a partir de uma base de cálculo arbitrada, sempre que se verificar qualquer uma das seguintes hipóteses:

(...)

IV - não prestar o sujeito passivo, após regularmente intimado, os esclarecimentos exigidos pela fiscalização, prestar esclarecimentos insuficientes ou que não merecem fé, por inverossímeis ou falsos;

(...)

§ 1º - O arbitramento levará em conta, exclusivamente, os fatos ocorridos no período em que se verificar uma ou mais das hipóteses mencionadas nos incisos deste artigo.

§ 2º - Nas hipóteses previstas neste artigo, o arbitramento será fixado por despacho da autoridade fiscal competente, que considerará, conforme o caso:

I - o pagamento do imposto efetuado pelo mesmo ou por outros contribuintes de mesma atividade, em condições semelhantes;

II - as peculiaridades inerentes à atividade exercida;

III - os fatos ou aspectos que exteriorizam a situação econômico-financeira do sujeito passivo;

IV - o preço corrente dos serviços oferecidos à época a que se referir a apuração;

V - o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços e outras despesas, tais como salários e encargos, aluguéis, instalações, energia, comunicações e assemelhados.


Como observado pelo Órgão Julgador de Primeira Instância, além de citar de forma incompleta, na descrição da “Ocorrência Verificada” do Auto de Infração e Intimação, a legislação acima transcrita, relativa ao arbitramento, o Auditor Fiscal autuante, também, não juntou, desde o início, no Auto de Infração, o Despacho específico aplicável ao caso, mas também a demonstração da composição e forma de cálculo da base imponível, com citação e/ou cópias dos documentos que deram causa, na forma do §2º, do Artigo 3º, acima transcrito.

Sendo assim, não há como se fazer a análise do Mérito, já que não foi possível se determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador.

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste Relato, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos presentes autos, de forma que seja mantida a Decisão de Primeira Instância Administrativa, pela **NULIDADE** da autuação e **CANCELAMENTO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000647**.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 17 de novembro de 2021.



**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**  
Conselheiro Relator