



Acórdão n.º 055/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 03 de outubro de 2022

Recurso n.º 071/2018 – CARF-M (A.I.I. nº 20125000452)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.**

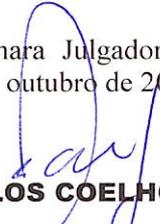
Relator: Conselheiro **ROBERTO SIMÃO BULBOL**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE E RECOLHIMENTO DO ISSQN. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS CONTRATOS DE FECHAMENTO DE CâMBIO. NÃO COMPROVADA A SUBSUNÇÃO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA À LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI Nº 714/2003. ARTIGO 142, DO CTN E ARTIGO 36, INCISO I, DO PAF. DESCUMPRIMENTO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL 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 nº 20125000452, de 01 de novembro de 2012, 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, 03 de outubro de 2022.

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Presidente, em exercício

  
**ROBERTO SIMÃO BULBOL**

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, PAULO JOSÉ DE BRITO e IVANA DA FONSECA CAMINHA.

**RECURSO Nº 071/2018 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 055/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2012/11209/12628/00044**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000452**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.**  
**RELATOR: Conselheiro ROBERTO SIMÃO BULBOL**

## RELATÓRIO

A **GERÊNCIA DO CONTECIOSO FISCAL** recorre de ofício a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 062/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que declarou a **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000452**, de 01 de novembro de 2012, lavrado contra **HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.**, em razão de, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, não ter retido e recolhido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN incidente sobre os serviços de cessão de direito de uso de marcas, referente ao **EXERCÍCIO/2011**, infringindo o Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 1.089/2006, acarretando na penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, c/c Artigo 2º, da mesma Lei e Artigo 106, II, “c”, do CTN, que determinam a aplicação da multa de 50% sobre o valor do imposto devido, resultando em um Crédito Tributário no valor de R\$ 126.521,51 (Cento e vinte e seis mil, quinhentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos), equivalentes a 1.796,16 Unidades Fiscais do Município – UFMs.

### **DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO:**

A Impugnante, **HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.**, empresa estabelecida nesta cidade na Av. Buriti nº 5.000, Galpão “D”, Distrito Industrial I, inscrita no Cadastro Fiscal do Município sob o nº 111.110-02 e no CNPJ sob o nº 33.284.522/0001-11, às fls. 09 a 14 do **PROCESSO Nº 2012/11209/12613/09647**, apresenta Impugnação ao referido Auto de Infração e Intimação, arguindo que:

- Face à Veto Presidencial ao subitem 3.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, desde a sua vigência deixou de dar sustentação legal para a exigência do ISSQN incidente sobre locação de bens móveis.
- Ocorre que, além do subitem 3.01 que trata especificamente da locação de bens móveis, existem e permanecem na Lista de Serviços outros subitens (3.02 a 3.05 e 15.03) que incidem sobre atividades locatícias específicas, em evidente afronta ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal – STF que, por meio da Súmula Vinculante nº 31, pacificou o entendimento que *“é inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”*.



- A prestação de um serviço envolve, necessariamente, um fazer algo em benefício de outrem, situação que não se amolda ao fato de alguém consentir com o uso de uma marca ou sinal de propaganda por outrem, aspecto que torna inconstitucional a previsão do subitem 3.02 da Lista.

- Ainda que se admitisse a incidência do ISSQN sobre cessão de direito de uso de marca ou sinal de propaganda, a base de cálculo jamais poderia ser o faturamento total da autuada, visto que ele é composto pelas receitas auferidas por diversas filiais espalhadas pelo país, mas sim, tão somente, o valor efetivamente pago a título de royalties pela unidade localizada em Manaus.

- A autuada obteve como receita líquida, no exercício de 2011, o valor de R\$ 11.101.638,57, e sobre essa receita pagou royalties de 0,70%, no valor de R\$ 79.376,48, conforme documentos em anexo. Dessa forma, seria sobre esse valor que deveria incidir o ISSQN.

Ao final, a Impugnante requereu a acolhida da sua defesa para o justo fim de ser julgada a nulidade da autuação promovida por meio do Auto de Infração e Intimação nº 20125000452.

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

Em Réplica, às fls. 38 a 48, o Auditor Fiscal autuante apresenta suas contra razões, sustentando, em síntese, que:

- O Auto de Infração e Intimação fora lavrado em decorrência da falta de retenção na fonte e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços tomados de cessão de direito de uso de marca, constantes dos itens da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 714/2003, infringindo legislação municipal e sendo por ela penalizado, conforme consta do corpo do Auto de Infração.

- Contrapõe-se ao recurso da Impugnante, considerando que a ação do fisco municipal foi baseada na verificação de vários Artigos e Decisões em favor da incidência do ISSQN sobre serviços de cessão de direito de uso de marcas, além da farta jurisprudência dos Tribunais Superiores.

No mais, o Auditor Fiscal autuante apresentou Réplica de forma genérica, expondo posicionamento geral da doutrina e jurisprudência acerca da “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” e da “assistência técnica”, objeto da autuação, além de várias outras possibilidades de subsunção da atividade da autuada, sem, contudo, apresentar posicionamento pontual e particularizado, aplicável ao caso em discussão, tanto é que ao final, conclui sua Réplica da seguinte forma:

*“(…)*

*Considerando os diversos estudos e artigos emanados pelos estudiosos que labutam na matéria em lide e na ampla jurisprudência do Poder Judiciário acima citada, na qual ma ação do fisco municipal (sic) foi baseada, combinada com a legislação tributária do município, faz-se necessária a manutenção do auto de*



***infração, considerando os dispositivos legais que o sustentam, os quais foram infringidos pelo contribuinte.***

***Por último, em relação a alegação do contribuinte sobre a base de cálculo autuada, a mesma não forneceu dados ou elementos que permitissem diferenciar daqueles que foram obtidos a partir de sua própria Declaração de Imposto de Renda e Receita Federal no ano de 2011.”.***

Em face às razões apresentadas, a autoridade fiscal autuante manifestou-se pela manutenção integral do Auto de Infração e Intimação.

### **É o Relatório.**

### **V O T O**

Para deslinde determinante da questão preliminar, relativamente ao fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, nos casos de importação de serviços que é o objeto da autuação em discussão, recorra-se ao que preceitua o § 1º, do Artigo 1º, da Lei Municipal nº 714/2003, “*in verbis*”:

***Art. 1º – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.***

***§ 1º – O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.***

Sobre a determinação do sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços importados, assim como o momento em que o fato gerador de tal imposto considera-se ocorrido, deve-se observar o que dispõe o Artigo 6º, inciso I e § 1º, da Lei Municipal nº 714/2003, “*in verbis*”:

***Art. 6º – São responsáveis pelo crédito tributário do ISSQN as pessoas a seguir enumeradas, observados os critérios de apuração, cálculo e recolhimento estabelecidos na legislação municipal:***

***I – as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras ou intermediárias de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.***

***§ 1º – Considera-se ocorrido o fato gerador do ISSQN, na situação prevista no inciso I, na data do pagamento ou crédito contábil do serviço tomado, mediante a conversão em moeda nacional, pelo câmbio oficial estabelecido naquela data.***

Observa-se, portanto, que no caso da importação de serviços o fato gerador é considerado ocorrido na data de fechamento do contrato de câmbio a partir do qual ocorre o pagamento ou o crédito contábil do serviço tomado do exterior. Logo, a cópia do contrato de câmbio é elemento indispensável, não só para a comprovação da



ocorrência do fato gerador, mas também da sua materialidade (tipo de serviço) e determinação da base de cálculo.

Acerca da necessidade da determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, recorra-se ao que preceitua o Artigo 142, do Código Tributário Nacional – CTN, que estabelece os requisitos mínimos para a 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

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

Observa-se que o lançamento é um ato administrativo vinculado, pelo qual a autoridade competente constitui o crédito tributário identificado e comprovada 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.

Reforçando a ideia da necessidade de comprovação da ocorrência do fato gerador para a validade do lançamento, o Artigo 36, 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; (...).**

Acerca do que foi exposto até agora, observa-se nos autos que o Auditor Fiscal autuante, embora tenha descrito o serviço tomado, não logrou êxito, seja em comprovar a ocorrência do fato gerador como um todo, seja, especificamente, em apontar a sua subsunção a um ou mais itens da Lista de Serviços aprovada pela Lei Municipal nº 714/2003.

Sobre a descrição da ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal autuante, contrariando a legislação tributária acima apontada, limitou a apontar na “Ocorrência Verificada” do Auto de Infração que a autuação referiu-se a “*retenções dos serviços de cessão de direito e de uso de marcas, ou recolher os valores devidos por substituição tributária, referente ao exercício de 2011, serviços constantes dos itens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03 e Lei Municipal 714/03...*”. Como se pode observar, não houve a descrição e afirmação clara e específica do conteúdo da autuação, tão pouco a subsunção aos itens da Lista de Serviços.



Corroborando com essa linha de raciocínio, o próprio Auditor Fiscal atuante afirma ao final de sua Réplica (fl. 48) que, em relação à contestação da base de cálculo, a atuada não teria oferecido elementos que permitissem diferenciar os valores constantes da sua própria Declaração de Imposto de Renda.

Por outro lado, embora o Auditor Fiscal atuante tenha solicitado expressamente, por meio do **TIAFI Nº 106365**, de 24 de agosto de 2012 (fl. 03), e afirmado que a atuada os apresentou, não constam do Auto de Infração e Intimação, nem tão pouco dos autos, os tais documentos solicitados: contratos de fechamento de câmbio e “invoice”; declaração do IRPJ 2011; DCTF e Guias de Recolhimento do IRRF e/ou CIDE.

Ressalte-se que só a análise prévia e conjunta da documentação mencionada acima ou, em especial e individualmente, como já fundamentado, dos contratos de câmbio, além de suas respectivas juntadas aos autos, seria possível determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador em todos os aspectos, como determinado pelo Artigo 142, do CTN e corroborado pelo Artigo 36, inciso I, do PAF.

De outra forma, os documentos (DIOJs e Planilha) juntados aos autos pela atuada (fls. 27 a 33), por não possuírem as informações necessárias à determinação e comprovação do fato gerador nos seus aspectos quantitativo (valor da base de cálculo) e temporal (data da ocorrência do fato gerador), não são capazes, sozinhos, de dar sustentação à lavratur do Auto de Infração e Intimação em discussão. Pois, como já demonstrado e fundamentado (Artigo 6º, § 1º, da Lei Municipal nº 714/2003), o único documento que, sozinho, possui essa qualidade é o contrato de fechamento de câmbio.

Considerando as análises dos fatos consolidados nesse Processo, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos presentes autos, a fim de que seja mantida a Decisão proferida em Primeira Instância Administrativa que declarou **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000452**, de 01 de novembro de 2012, com o conseqüente cancelamento do crédito tributário dele decorrente.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 03 de outubro de 2022.

**ROBERTO SIMÃO BULBOL**

Conselheiro Relator