



Acórdão n.º 024/2023 – SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 20 de abril de 2023

Recurso n.º 016/2020 – CARF-M (A. I. I. n.º 20165000018)

Recorrente: **AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ISSQN. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. ALEGAÇÃO DE QUE O SERVIÇO FOI PRESTADO INTEGRALMENTE NO EXTERIOR. OPOSIÇÃO AO CRITÉRIO DO RESULTADO. AUTUAÇÃO EM CONFORMIDADE COM O DECIDIDO NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 688.223/PR. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 50% DO TRIBUTO DEVIDO. CONSTITUCIONALIDADE PRESUMIDA DA NORMA. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Negar Provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo-se o **Auto de Infração e Intimação nº 20165000018**, de 06 de janeiro de 2016, 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, 20 de abril de 2023.

FRANCISCO MOREIRA FILHO

Presidente

PAULO RODRIGUES DE SOUZA

Relator

DAVID MATALON NETO

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SARAH LIMA CATUNDA, JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA, MÁRCIO DE VASCONCELOS PAIVA e PEDRO DE FARIA E CUNHA MONTEIRO.



RECURSO Nº 016/2020 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 024/2023 – SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2016.11209.12628.0.003814
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000018
RECORRENTE: AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro PAULO RODRIGUES DE SOUZA

RELATÓRIO

A **AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA** apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **Decisão nº 052/2019 GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do Processo nº 2016.11209.12628.0.003814, fls. 159 a 174, que julgou procedente o **Auto de Infração e Intimação nº 20165000018**, lavrado no dia 6 de janeiro de 2016, com ciência no dia 7 de janeiro de 2016, por que, nos meses de junho, agosto e dezembro de 2012, e maio e dezembro de 2013, não teria retido e recolhido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na condição de substituta tributária, sobre a Importação de Serviços Técnicos Profissionais (item 17,01 da lista anexa à lei Complementar 116/03 e Lei Municipal nº 714103) dos Contratos de importação de serviços nº 105422854, 106879172, 110187169, 113491184 e 118854489, sendo dado como infringido o Artigo 1º, inciso II, da Lei N. 1.089/06 e tendo por penalidade, a prevista no art. 30, inciso I da Lei n. 254/94, com redação dada pelo Artigo 1º da Lei n.1.420/2010, combinado com o Artigo 2º da mesma Lei e Art. n'.106, inciso II, alínea 'c' do CTN, com multa de 50% sobre o valor do imposto, devido, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 891.794,27 (oitocentos e noventa e um mil, setecentos e noventa e quatro reais e vinte e sete centavos), equivalente a 9.592,28 Unidades Fiscais do Município – UFM.

DA IMPUGNAÇÃO

No dia 11/02/2016, a empresa autuada protocolou a sua impugnação, fls 23 a 39, e arguiu, em síntese, o que segue:

I – que o Contrato de Prestação de Serviços de Procurements firmado entre a Autuada e a Anheuser-Bush InBev S.A., pertencentes ao mesmo grupo empresarial, objetiva a prestação de serviços denominados de procurement que compreendem, em linhas gerais, o assessoramento às empresas do Grupo para a aquisição de determinados bens empregados no processo produtivo de suas plantas (p.ex. tampas, latas, garrafas de vidro, lúpulo, malte, grãos de arroz, milho), com o objetivo de minimizar os custos globais da Empresa;

II – que tais serviços envolvem, em suma, o estabelecimento de uma estratégia geral de procurement, a disponibilização de ferramentas e tecnologia para compartilhamento do conhecimento, o fornecimento de inteligência de mercado (know-



how), a revisão de exposições de risco, bem como a administração do encadeamento de fornecimento (definição de estratégias, localização e negociação com fornecedores etc.);

III – que, em contrapartida, a empresa prestadora recebe uma remuneração determinada, estabelecida com base nos gastos da empresa contratante com as aquisições dos referidos produtos, limitada a um percentual da economia gerada pela participação da prestadora;

IV – que os serviços de procurement consistem no assessoramento através do fornecimento de inteligência de mercado (know-how), localizando fornecedores e negociando termos e condições contratuais para a aquisição de determinados bens empregados no processo produtivo, o que minimiza os custos globais da Empresa situada no Brasil;

V – que tais serviços, pela a sua natureza, são realizados integralmente no exterior pelos prestadores de serviços contratados;

VI – que os serviços contratados foram inteiramente executados fora do território nacional, motivo pelo qual o Município de Manaus não é competente para exigir o ISS;

VII – que a norma contida no art. 1º, §1º da LC 116/03, o legislador pátrio estabeleceu dois elementos de conexão para a ocorrência da tributação pelo ISS, que seria o local da prestação do serviço e o local da verificação do resultado;

VIII – que no que tange ao local da prestação do serviço ao estabelecer que o imposto incidirá sobre o serviço cuja "prestação se tenha iniciado no exterior do País", o dispositivo leva à conclusão de que haverá incidência do imposto municipal sobre os serviços prestados no território nacional, quando seu desenvolvimento tenha se iniciado no exterior;

IX – que em conformidade com o disposto na Lei Complementar n. 116/03, resta claro que nas hipóteses em que há efetivamente a prestação de parte ou de todo o serviço no Brasil, ocorre o fato gerador do ISS — Importação;

X – que na hipótese em que o serviço é prestado por prestador estrangeiro e integralmente no exterior, sendo a norma tributária aplicável no limite do território do ente competente para tributação verifica-se que não há elemento de conexão entre o evento tributável pelo ISS— a prestação do serviço — e o território nacional;

XI – que quando o serviço é realizado integralmente no exterior, não há aderência ao princípio da territorialidade que rege o ISS, tendo em vista que o vínculo do fato gerador (prestação de serviço) e o sujeito ativo (município brasileiro) é efetuado por intermédio do sujeito que não possui elo com a relação jurídica tributária, ou seja, o tomador do serviço;

XII – que tal entendimento é reforçado pelo STJ no julgamento do REsp ns` 831.124/RJ, ocasião em que foi analisada a definição de exportação de serviços para fins de tributação do 155 e, naquele momento, o STJ estabeleceu que, para identificar se houve a exportação de serviço, é necessário "ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado os objetivos da contratação e da prestação "e que "para que haja a efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos.";

XIII – que nesse contexto e, não havendo convênios internacionais que autorizem a tributação do ISS fora dos limites dos municípios, é possível afirmar com segurança que não há que se falar em incidência do imposto quando os serviços são realizados integralmente no exterior por contratada estrangeira;

XIV – que o Auto de Infração no. 2016500018, seja julgado integralmente improcedente, ou que seja a confiscatória multa reduzida aos níveis considerados adequados pela jurisprudência do STF (até, no máximo, 30% do tributo supostamente devido).

DA RÉPLICA FISCAL

Já em réplica (fls. 156 a 158), a auditora fiscal autora da fiscalização concluiu que pelo descrito no Contrato de Prestação de Serviços de Compra celebrado entre a Anheuser-Bush Inbev S.A e Arosuco Aromas e Sucos Ltda., apresentado pelo contribuinte, trata-se de transferência e treinamento de conhecimento, ou seja, “importação de serviço”.

Desta forma, prossegue a autoridade fiscal, os municípios poderão tributar serviços prestados por pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, desde que a execução se dê neste país ou o resultado aqui se verifique. No caso em questão, a Arosuco / Ambev utiliza todas as tecnologias e know-how que Anheuser-Bush Inbev S.A compartilha com o grupo.

Assim, portanto, a prestação do serviço se dá no estabelecimento de Manaus e está sujeito a incidência do ISS, e pelo exposto, se posiciona pela manutenção do Auto.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgador da Gerência do Contencioso Fiscal/DETRI, por meio da **DECISÃO n.º 052/2019 - GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 159 a 174, proferida em 10/03/2019, com ciência em 14/10/2019, julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração n.º 20165000018.

Nesta decisão, o julgador primário tomou por base os seguintes aspectos:

I – que a prestação de serviço tributável pelo ISSQN é aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, que no caso em análise é o assessoramento de compras, enquadrado no subitem 17.01 da LC no. 116/2003;

II – que o enquadramento não deve ser nas diversas etapas que o prestador deve percorrer para atingir o fim almejado e contratado;

III - que a AROSUCO foi tomadora/beneficiária dos serviços contratados;

IV – que como foi exhaustivamente analisado, o resultado daqueles serviços ocorreu em Manaus, de modo que há subsunção dos fatos ao que estabelece a primeira parte do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003;

V - que caracterizada a materialização da hipótese de incidência do ISSQN/IMPORTAÇÃO, ocorre a conseqüente obrigação do recolhimento do ISSQN ao Município de Manaus.

E, por fim, pelo exposto **JULGOU PROCEDENTE** o Auto de Infração e Intimação nº 20165000018, de 06 de janeiro de 2016.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO



AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA no dia 14 de outubro de 2019 foi cientificada, através do seu representante, da **DECISÃO nº 052/2019 - GECFI/DETRI/SEMEF**. No dia 13 de novembro de 2019 a interessada protocolou o Recurso Voluntário Nº 016/2020 - CARF-M a este Órgão de Segunda Instância Administrativa fundamentando em sua defesa, em síntese, os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Desta forma, a Recorrente requer a reforma da Decisão nº 052/2019 para que seja reconhecida a total improcedência da exigência do débito objeto do Auto de Infração nº 20165000018, de forma a ser cancelado o lançamento do ISS Importação, bem como a multa prevista no Art. 30, I, da Lei 254/94. Caso, não atendida, pede a Recorrente, de forma subsidiária, que seja a “confiscatória” multa reduzida aos níveis considerados adequados pela jurisprudência do STF, até o máximo de 30% do imposto “supostamente” devido.

O Douto Representante Fiscal, às fls 208 a 218, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Voluntário para manter a decisão primária em todos os seus termos.

É o Relatório.

VOTO

No caso em questão, houve a lavratura do AII nº 20165000018 em 06/01/2016, com ciência do autuado no dia 07/01/2016. No dia 11/2/2016, de forma tempestiva, o autuado protocolou impugnação ao citado AII. A decisão de primeira instância foi proferida no dia 10/03/2019 com ciência do autuado no dia 14/10/2019. No dia 13/11/2019, de forma tempestiva o Autuado protocolou Recurso Voluntário junto a este CARF-M.

Em relação aos requisitos formais de admissão a autuada cumpriu com as formalidades previstas na legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (PAF Municipal) e no Regimento Interno deste CARF-M, devendo, portanto, o Recurso em análise ser conhecido.

Quanto aos aspectos materiais e de direito, baseia-se o referido recurso na tese da inoccorrência do Fato Gerador do ISS tendo em vista que, segundo a argumentação da Recorrente, quando o serviço é realizado por prestador estrangeiro e integralmente no exterior, a norma tributária do ente local não pode ser aplicada.

Neste caso, segundo a Recorrente, a norma somente pode ser aplicada no limite do território do ente competente para tributação. Quando o serviço é realizado integralmente no exterior, não há aderência ao princípio da territorialidade que rege o ISS, tendo em vista que o vínculo do fato gerador (prestação de serviço) e o sujeito ativo (município brasileiro) é efetuado por intermédio do sujeito que não possui elo com a relação jurídica tributária, ou seja, o tomador do serviço, conclui a Recorrente.

No caso em julgamento, foi constatado de modo objetivo que a causa do contrato de prestação de serviço foi justamente as mercadorias adquiridas pela Autuada com a interveniência da Anheuser-Bush InBev S.A e demais atividades correlatas que se prestam para fazer frente as atividades industriais desenvolvidas pela Autuada, no âmbito do Polo Industrial de Manaus.



Deste modo, ficou evidente que o resultado do serviço prestado no exterior trouxe resultados objetivos no território nacional, mais especificamente no território do município de Manaus.

A respeito desta questão, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, concluído a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 688.223/PR, de repercussão geral, fixou a tese da constitucionalidade da incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Para tanto, como o caso analisado tinha como pano de fundo a incidência do ISSQN sobre softwares contratados junto a empresas estrangeiras, o STF dedicou-se a enfrentar, pela primeira vez, a questão da constitucionalidade do ISSQN sobre serviços provenientes ou iniciados no exterior, tendo sido acolhido o critério do resultado. Nesta análise, a Suprema Corte estabeleceu a incidência de ISS ainda que o serviço tenha se desenvolvido integralmente no exterior, desde que seu resultado tenha se verificado em território nacional.

Ainda mais, como destaca o parecer do Representante Fiscal, este julgamento também "...serviu para corroborar a definitiva superação da bipartição entre obrigação de fazer e obrigação de dar, fortalecendo ainda a percepção de que o núcleo do fato gerador do ISSQN é o resultado do serviço, sem o qual não se pode falar em fruição por parte do tomador. "

Assim, com base nos contratos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório, foram comprovados dois elementos de conexão que configuram a incidência do ISSQN sobre a "importação de serviços". Estes dois elementos detectados foram o lugar da execução e o lugar onde se verifica o resultado. Ocorrendo qualquer destes dois elementos em território brasileiro haverá a incidência do ISSQN.

Em relação à penalidade, foi possível constatar que a Autoridade Fiscal Autuante atendeu a legislação pertinente, aplicando corretamente a multa. Quanto ao efeito confiscatório, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, indica que somente restará configurada a ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco quando o valor da multa aplicada pelo Fisco for superior ao valor do tributo cobrado. Complementa-se ainda o fato da Lei Municipal nº 2.385/2018 ter afastado do âmbito da apreciação por este CARF-M as questões relacionadas à análise de constitucionalidade do ordenamento jurídico municipal.

Diante do exposto voto pelo **CONHECIMENTO** do Recurso Voluntário por cumprir com as formalidades legais previstas na legislação que rege o PAF. Quanto ao mérito, no entanto, voto pelo **IMPROVIMENTO** do referido Recurso, mantendo-se a **DECISÃO nº 052/2019 - GECFI/DETRI/SEMEF** em todos os seus termos.

É o meu voto.

SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 20 de abril de 2023.

PAULO RODRIGUES DE SOUZA
Conselheiro Relator