

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