

Acórdão n.º 039/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 17 de julho de 2023

Recurso n.º 013/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175001450)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA.**

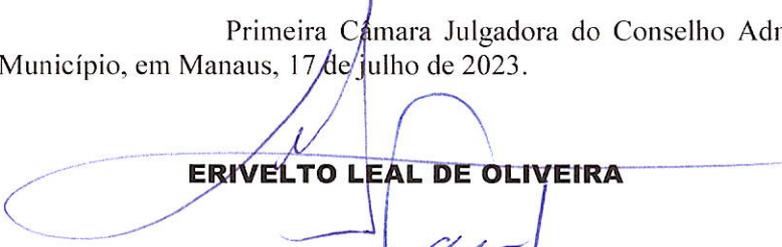
Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE DE ISSQN. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO ART. 16, INCISO III, DO DECRETO Nº 681/91. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, por maioria de votos, **Conhecer e Julgar Improvido** o Recurso de Ofício, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação nº 20175001450, de 28 de dezembro de 2017, tendo sido ratificada a Decisão proferida em Primeira Grau, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA.

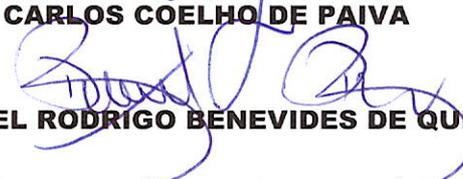
Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 17 de julho de 2023.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

Relator


DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, ERIVALDO LOPES DO VALE e ROBERTO SIMÃO BULBOL.



RECURSO Nº 013/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 039/2023 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12628.0.000548
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001450
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES 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 contra a **Decisão nº 184/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou nulo o Auto de Infração e Intimação nº 20175001450, de 28 de dezembro de 2017, lavrado em desfavor da empresa **SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA**, na qualidade de substituto tributário, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN, incidente sobre a importação de serviços previstos nos subitens 1.05, 1.07, 3.02, 17.01, 17.05, 17.22 e 14.02 da lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e cujos serviços teriam sido prestados no período de outubro de 2012 a dezembro de 2014, consubstanciando infração ao Art. 2º, Inciso II, da Lei nº 1.089/06, acarretando na aplicação da penalidade imposta pelo Art. 30, Inciso I, da Lei nº. 254/94, com redação dada pelo Art. 1º, da Lei nº 1.420/10 c/c Art. 2º da mesma lei, e 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - CTN, que determinam a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, resultando em um crédito tributário no valor de R\$ 9.520.083,46 (Nove milhões, quinhentos e vinte mil, e oitenta e três reais e quarenta e seis Centavos), equivalentes a 95.353,40 UFMs.

ALEGAÇÕES DA AUTUADA

A autuada, SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA, por intermédio do Processo nº 2018.11209.12613.9.010213 apresentou sua defesa em primeira instância, e requereu a nulidade do Auto de Infração n. 20175001450, com a consequente anulação do débito fiscal e arquivamento do processo administrativo, lavrado pela Autoridade Fazendária. Em sua defesa, o autuado requereu, em sede de preliminar, que fosse decretado a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a autoridade fiscal, segundo os argumentos trazidos na defesa, se equivocou no montante tributável. No mérito, a impugnante requereu que fosse reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal sobre os valores pagos à SAGEMCOM BROADBAND SAS pela licença e sublicença de uso de software e pela exploração de patentes, tendo em vista que não há uma prestação de serviços.

Em demonstração de boa-fé, a Impugnante reconhece que parte da cobrança seria procedente relativamente aos “serviços técnicos especializados”, “software maintenance” e “serviços de computação”. A parte remanescente da autuação é manifestamente indevida por se exigir o recolhimento do ISS sobre atividades (licença de



software, cessão de programas de computador e exploração de patentes) que não configuram uma prestação de serviços.

A planilha que discrimina a base de cálculo possui determinados valores totalmente desconhecidos da Impugnante, outros vários, sem a identificação do número da fatura, e outros, ainda, que mesmo com identificação da fatura, não se referem a nenhuma fatura emitida por prestador da impugnante;

Como não há fundamento para grande parte dos valores lançados, há manifesto descompasso com o disposto pelo Inciso V do Art. 77 da Lei Municipal nº 1.697/83, bem como com o Art. 142 do Código Tributário Nacional.

Contudo, a parcela remanescente da autuação é manifestamente indevida, uma vez que as dd. autoridades fiscais estão exigindo o recolhimento de ISS sobre os valores pagos a Sagemcom pela licença de uso de software, pela cessão de programas de computador e para a exploração de patentes, que não configuram uma prestação de serviço.

Conforme exposto, parte dos valores lançados na presente autuação pelas dd. autoridades fiscais referem-se aos montantes pagos pela Impugnante a SAGEMCOM como “software license”, “software sublicense” e “cessão de programas de computador”, ou seja, em razão da autorização concedida pela SAGEMCOM a Impugnante para uso de programa de computador. Nesse contexto, a impugnante menciona os trechos dos dois contratos firmados (Doc. 03) entre a Impugnante e a SAGEMCOM que regulamentam a licença de uso de software e dão suporte aos pagamentos realizados por aquela a esta.

Da leitura dos referidos contratos vê-se, de forma clara, que a SAGEMCOM está licenciando ou sublicenciando o direito de uso de determinados programas de computador a Impugnante que, em contrapartida, a remunera pela concessão da licença/sublicença.

E, ao conceder tal direito a Impugnante, a SAGEMCOM não está se obrigando a fazer nada em favor da Impugnante, mas, simplesmente, autorizando-a utilizar o software que é de sua titularidade. **A relação entre a Impugnante e a SAGEMCOM representa, claramente, a cessão de um direito de uso sobre um programa de computador já existente, o que evidentemente não representa um serviço.**

De acordo com a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços, prevista no artigo 156, II, da Constituição Federal, “compete aos Municípios instituir impostos sobre.” (ii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos do art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 116/03 é, portanto, a lei complementar que atualmente regula a cobrança do ISS, conforme abaixo:

“Art. 1º. - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **terá como fato gerador a prestação de serviços** constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Note-se que, como não podia deixar de ser, na esteira da Constituição Federal, a Lei Complementar 116/03 deixa claro e incontroverso que o núcleo da hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviços.

Em vista do exposto, a Impugnante requer que seja decretada a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que houve equívoco na apuração do montante tributável. No mérito, a Impugnante requer que seja reconhecida a total improcedência do lançamento



fiscal sobre os valores pagos à SAGEMCOM pela licença e sublicença de uso de software e pela exploração de patentes, tendo em vista que não há uma prestação de serviço.

RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL

Em Réplica, às fls. 137 a 170, o Auditor Fiscal autuante, após expor as fundamentações fáticas e legais da autuação e as alegações da Impugnante, apresenta suas contrarrazões de maneira extensa e genérica, sustentando em síntese que há incidência do ISSQN nos serviços considerados na autuação, além de vários outros serviços, conforme “vários artigos e decisões sobre a importação de serviços do exterior, emitidos e amplamente divulgados na internet e na jurisprudência emanada do Poder Judiciário, especificamente do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ”.

No mais, o Auditor Fiscal autuante apresentou réplica de forma bastante ampla e genérica, expondo posicionamento geral da doutrina e jurisprudência acerca do “ISS na importação de serviços”, ISS na exportação de serviços, royalties e outros direitos autorais, serviços relacionados com o comércio de tecnologia, “assistência técnica” e nos “serviços técnicos especializados”, além de várias outras possibilidades de subsunção de atividade diversas, sem, contudo, apresentar posicionamento pontual e particularizado, aplicável ao caso em discussão, concluindo sua réplica da seguinte forma, in verbis:

“(…)

Ex positis, requeiro a Vossa Senhoria que mantenha o auto de infração nº 20175001450, por estar em conformidade com a Legislação Tributária Municipal de Manaus (CTM), CTN e CF-88: - in totum, no caso de ausência do recolhimento do imposto relativo à parte incontroversa que foi proposta pelo Contribuinte Impugnante, ou - no montante em que se apresenta o auto de infração, feita a necessária exclusão dos lançamentos tributários relacionados à importação dos serviços técnicos especializados, manutenção de softwares e serviços de computação, cujo recolhimento do ISS não foi comprovado à Fazenda Pública Municipal - razão por que, neste ato, não ocorreu a retificação do indigitado auto de infração.

Em 16.08.2021, o órgão de Primeira instância administrativa proferiu a **Decisão nº 184/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF** no sentido de julgar nulo o **AI 20175001450**, haja vista a impropriedade na capitulação da infringência e deficiência da motivação (ausência de comprovação do fato gerador do imposto) do ato administrativo do lançamento, sendo desnecessária a reconstituição da ação fiscal, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, por impossibilidade fático-temporal e, interpôs, neste mesmo ato, recurso de ofício a este Conselho, em virtude do valor do crédito tributário ultrapassar o valor legal de alçada.

É o Relatório.

VOTO

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, foi interposto pelo órgão de primeiro grau, que julgou pela nulidade do **Auto de Infração e Intimação nº 20175001450**, lavrado em desfavor da empresa **SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA**, na qualidade de substituto tributário, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN, incidente sobre a importação de serviços previstos nos subitens 1.05, 1.07, 3.02, 17.01, 17.05, 17.22 e 14.02 da lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e cujos serviços teriam sido prestados no período de outubro de 2012 a dezembro de 2014.

O órgão julgador de primeira instância tomou a decisão de nulidade do AI, deixando de analisar o mérito, uma vez que entendeu, ao analisar os autos do processo, que não foi determinado e comprovado a ocorrência do fato gerador, apresentando-se, neste caso, a incompatibilidade prevista no Art. 41 do PAF: “Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, **salvo quando incompatíveis.**”

Observo neste caso concreto, que dois pontos cruciais não foram atendidos, que são:

- 1) A não determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador e respectiva apuração da base de cálculo, por documentos idôneos;
- 2) A necessidade indispensável das informações essenciais constantes nos documentos juntados aos autos, para a comprovação do fato gerador, que no caso específico, refere-se aos contratos de importação de serviços e contratos de fechamento de câmbio.

Vejamus o que diz o art. 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 Art. 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.

Ficou claro que na descrição da “Ocorrência Verificada” do AII, que o Auditor Fiscal autuante, embora tenha indicado os “Itens 1.05, 1.07, 14.02, 3.02, 17.01, 17.05, e 17.22, além de discriminar e subsumir os serviços tributados aos respectivos subitens da Lista de Serviços, aprovada pela Lei Municipal nº 714/03, em “Relação” específica denominada “plan13_remuneração de royalties por fatura (out2012-dez2014)”, deixou de juntar cópias dos documentos idôneos a partir dos quais teria determinado as ocorrências dos fatos geradores, e a composição da base de cálculo, em flagrante afronta aos princípios da Ampla defesa e do Contraditório e ao Art. 142 do CTN, corroborado pelo Art. 36, Inciso I, do PAF.

Observa-se pelos dados constantes da “Relação” mencionada, que os valores delas constantes teriam sido retirados de documentos denominados “NR-FATURA”, inclusive alguns valores sem a identificação de tais números de faturas. Como a Autoridade lançadora não anexou ao AII nenhuma das cópias, verifica-se em um dos questionamentos pontuais da Impugnante, com a juntada da cópia de uma dessas faturas, que, embora denominada “FACTURE” (fl. 20), se tratavam na verdade do “INVOICE”, um documento internacional correspondente à fatura, porém obrigatoriamente emitido na língua inglesa, sem valor probatório no Direito Brasileiro, a não ser que estivesse devidamente traduzida para a língua pátria.

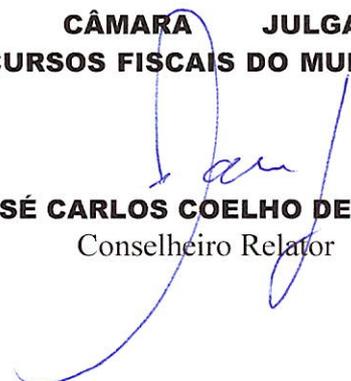
Observa-se ainda que nos “Contrato de Licença de Software” (fls. 38 a 48) e “Contrato de Sublicença de Exploração de Patentes” (fls. 60 a 67), que poderiam dar sustentação probatória à autuação, que os mesmos não se prestam para tal mister, porque não foram celebrados pela Impugnante, mas sim por sua provável filial, SAGEMCOM BRASIL COMUNICAÇÕES LTDA., cuja sede situa-se na Rua Pedro de Toledo, nº 164, 1º Andar, Ed. Dolores Baldi, Vila Clementino, cidade de São Paulo (SP). Neste caso, salva prova em contrário, por força do Art. 3º da Lei nº 714/2003, o imposto seria devido no local do estabelecimento tomador, no caso ao Município de São Paulo.

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, pela **nulidade** da autuação, e **cancelamento do AI 20175001450**, sendo desnecessária a reconstituição da Ação Fiscal, nos termos do Art. 173, inciso II, do CTN, por impossibilidade fático-temporal.

É o meu voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 17 de julho de 2023.


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA
Conselheiro Relator