

Acórdão n.º 040/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 17 de julho de 2023

Recurso n.º 093/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175001174)

Recorrente: **ENGENCO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

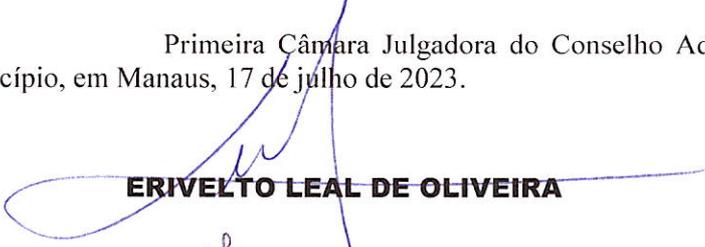
Relatora: Conselheira **IVANA DA FONSECA CAMINHA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ISSQN. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBITEM 7.02. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO IMPOSSIBILIDADE FACE A NÃO COMPROVAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NAS OPERAÇÕES. PRECEDENTES DO STJ. CONTRATOS COLACIONADOS CONSIDERADOS INSERVÍVEIS COMO PROVA DO EMPREGO DE MATERIAIS FACE A AUSÊNCIA DAS RESPECTIVAS ORDENS DE SERVIÇO. PRODUÇÃO DE PROVA PRECLUSÃO CONSOANTE § 3º DO ART. 27 DO NOVO PAT. IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

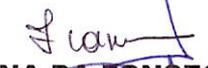
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ENGENCO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Negar Provento** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20175001174, de 18 de outubro de 2017, com a exclusão da multa por infração, em razão de alteração legislativa editada após o lançamento, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

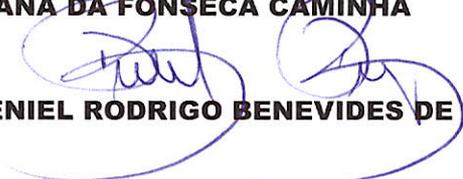
Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 17 de julho de 2023.

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

  
**IVANA DA FONSECA CAMINHA**

Relatora

  
**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

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



**RECURSO Nº 093/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 040/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.047596**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001174**  
**RECORRENTE: ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATORA: Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso voluntário interposto contra a decisão de primeira instância (**Decisão nº 466/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**), que julgou procedente o **Auto de Infração e Intimação – AII nº 20175001174**, de 18 de outubro de 2017, lavrado contra **ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**, na condição de substituta tributária, em razão da ausência de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços de construção civil enquadrados no subitem 7.02, tomados no período de janeiro/2014 a dezembro/2014, devidamente discriminados na relação de fls. 185/202, como consequência do abatimento indevido de 60% (sessenta por cento) da base cálculo, consubstanciando infração ao artigo 2º, Inciso I, da Lei 1.089/06, com imposição da penalidade prevista no artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/94, com a redação que lhe emprestou o artigo 1º da Lei nº 1.420/10, de aplicação retroativa nos termos do artigo 2º do mesmo Diploma Legal combinado com o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, resultando na multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

## DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO

Na impugnação às fls. 110/113, arguiu a Autuada, em apertada síntese:

- Conexão entre a matéria objeto do AII e a do Processo n. 2017.11209.12613.0.029275, alegando que a defesa ali apresentada deve ser anexada aos autos, referente ao período de janeiro/2012 a setembro/2015, para que sejam apreciadas em conjunto.

- Que tem como atividade principal a incorporação e construção de imóveis. E que os contratos que deram origem ao movimento econômico tributável e constante no AII são originários de contrato de empreitada global (material e mão de obra);

- Que não se devem incluir na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço previsto nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei n. 714/03, devendo-se considerar apenas 40% do preço do serviço como base de cálculo.

E ao final requer:

- A juntada do Processo 2017.11209.12613.0.029275 que trata de valores de ISSRF, lançados no Sistema Tributário da SEMEF, referente ao período de janeiro de 2012 a setembro de 2015, face à conexão existente entre aquele processo e este.



- No mérito, declare improcedente o lançamento referente ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2013,
- Que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e por fim,
- a juntada aos autos dos contratos dos empreiteiros/prestadores de serviços, que comprovam que a empreitada contratante foi do tipo global e que, por isso, o imposto foi pago corretamente.

Anexa em sua defesa, às fls. 11/112 dos autos, comprovantes de pagamento de tributos municipais (fls. 11/30), contrato da Impugnante com a empresa O P de Souza, A A Batista, Duarte e Nunes Construção Ltda - ME , F A S Araújo Comercio, J B N Da Costa, J C Saraiva ME, J C Martins Ltda – ME, J F Cunha Construções, JMS Construções, Josemias Lobato ME, Lídia Clementino da Costa, Maria Nadima de O. Tolentino, Nelcilene Ribeiro Albuquerque- ME, Notama Serviços Técnicos Ltda, Pessoa Engenharia Ltda, PROSSOLO Engenharia e Fundações, R N dos Santos Lima Instalações, R N dos Santos Lima Instalações, Sidney Marialva Tambonne - ME, Silma Construções Ltda, Suely Cavalcante de Souza, V F de Menezes, V R Rocha do Amaral - ME, Werveson Farias de Sousa ME, WJF Neto Construtora (fls. 31/112). Respectivamente referem-se aos Contratos n. CTE/2298, CTE/4607, CTE/5027, CTE/5221, CTE/5293, CTE/3907, CTE/3752, CTE/2115, CTE/1822, CTE/4512, CTE/3217, CTE/1871, CTE/3598, CTE/4579, CTE/3756, CTE/3529, CTE/3449, CTE/2985, CTE/2644, CTE/3154, CTE/1891, CTE/2614, CTE/5604 e CTE/4292.

#### **DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE**

A Auditora Fiscal autuante, em sua Réplica, às fls. 169/171 dos autos, manifesta-se arguindo que:

Por intermédio da Designação de Ação Fiscal -DAF3 nº 1.427/2017, fiscalização pontual para cobrança de ISSQN não retido na fonte em decorrência de abatimentos considerados indevidos pela fiscalização. Na ocasião o Autuado reconheceu alguns valores como devidos e fez o recolhimento, outros não.

Decorrido o prazo da notificação como não houve recolhimento procedeu-se ao lançamento do Auto de Infração em questão.

Os valores apresentados na defesa foram todos considerados no Auto de Infração para efeito de apuração do valor devido.

Observa-se que os serviços de todas as notas fiscais objeto do Auto de Infração estão enquadradas no subitem 7.02.

A legislação municipal que regulamenta a dedução dos materiais fornecidos pelo prestador e das subempreitadas da base de cálculo do ISSQN, é o Decreto n. 7.122/03, o qual dispõe em seu art. 9º que tal abatimento seguem alguns critérios os quais foram inobservados pelo Contribuinte, fato detectado pela descrição contida nas notas fiscais.

Os contratos de prestação de serviço juntados pelo Impugnante não foram considerados, pois despidos das formalidades legais devido a ausência da assinatura de duas testemunhas.

Na fase de instrução processual a instância a quo exarou o Despacho n. 057/2020-DIJET/DETRI/SEMEF para que a autoridade fiscal juntasse aos autos ou

elaborasse caso inexistente Quadro Demonstrativo da composição da base de cálculo e do respectivo valor principal do imposto objeto da autuação.

Às fls. 185 a autoridade autuante afirma que o quadro foi elaborado e entregue e assinado pelo representante da empresa e uma das vias foi anexada ao respectivo Auto de Infração, conforme relatado na ocorrência verificada do lançamento, entretanto, o servidor que executou o procedimento de formalização do processo do auto não juntou o citado quadro no Processo, arquivando-o na repartição fiscal e finaliza sua manifestação anexando o quadro demonstrativo aos presentes autos juntando às fls 186 a 202.

O órgão de primeira instância exarou a **DECISÃO N° 466/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF** julgando procedente o Auto de Infração e Intimação n. 201750001174 com base nos seguintes fundamentos:

A prova da legalidade do abatimento de 60% da base de cálculo do ISSQN efetuado pelo Contribuinte autuado está alicerçada nos contratos juntados aos autos pelo Impugnante às fls. 30 a 112, entretanto, tais contratos não possuem validade para fins fiscais porquanto, a ausência de testemunhas no mesmo e a falta de seu registro em cartório é o suficiente para impedir o abatimento de materiais de que trata o art. 9º, §§ 1º e 2º do Decreto 7.122/03, que regulamentou a Lei no 714/2003, porque em tais circunstâncias o contrato não produz efeitos em relação a terceiros e, nem em relação ao próprio fisco, dada a ausência de liquidez e certeza.

Irresignada, interpôs a Recorrente o presente Recurso voluntário, insistindo nos mesmos argumentos outrora levantados em sede de primeira instância quanto a validade da redução da base de cálculo em 60% nas operações espelhadas nas Notas Fiscais citadas no Quadro de fls. 185/202, acrescentando que os contratos firmados juntados aos autos tem validade indiscutível posto que estão de acordo com o art. 104 do Código de Processo civil que trata dos requisitos para a validade do negócio jurídico e que a falta da assinatura de duas testemunhas somente tem a finalidade de comprovar que os mesmos foram celebrados de forma livre e espontânea pelas partes e que não há no ordenamento jurídico brasileiro previsão expressa referente à presença de duas testemunhas como requisito de validade dos contratos. Tal exigência existe apenas, para constituir o instrumento (Contrato) em título executivo extrajudicial, nos termos do art. 784 do Código de Processo Civil.

A Representação Fiscal, nos termos do **Parecer nº 30/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 245 a 250, sugere seja o Recurso de Voluntário conhecido e provido para reformar a Decisão de piso, anulando o lançamento consubstanciado no AI n. 20175001174 trazendo como fundamento que:

- A ausência de assinatura de testemunhas apenas limita a força executiva do contrato, que não pode ser considerado título executivo extrajudicial, para fins de exigência de cumprimento imediato de suas cláusulas em juízo (art. 784, inciso III, do CPC).

- A convenção firmada entre as partes é válida, gerando obrigações amparadas pelo ordenamento jurídico vigente sob o pálio do princípio pacta sunt servanda (“o pacto faz lei entre as partes”).

- A ausência de firma reconhecida também não possui o condão de configurar vício contratual se a autenticidade das assinaturas não estiver sendo contestada



– caso observado nos autos, já que a autoridade fiscal lançadora não aduz a falsidade das assinaturas dos contratos em questão.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

Presentes os pressupostos procedimentais (tempestividade e regularidade quanto à representação da Recorrente) o Recurso voluntário deve ser conhecido.

Passo analisar o mérito.

A controvérsia gira em torno da possibilidade ou não do abatimento de 60% na base de cálculo do ISSQN em relação aos serviços de construção civil (subitem 7.02) tomados pelo Recorrente consubstanciados nos Contratos de fls. 31/112, redução considerada, inaplicável pela fiscalização municipal ao caso concreto.

Pois bem.

No presente caso, a base de cálculo do ISS sobre serviço de construção civil está sendo discutida à luz da Lei municipal n. 714, de 30 de outubro de 2003, que, no que aqui importa, contém as seguintes disposições normativas:

Art. 7º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 3º. - **Não se incluem na base de cálculo** do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos **nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços** anexa à Lei 714/2003 e as subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Grifo nosso)

§ 4º. - **Nos termos do parágrafo anterior**, a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza será preço do serviço, excluindo-se 60% (sessenta por cento) **a título do material empregado pelo prestador dos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços** e das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Grifo nosso)

Como se vê, no âmbito do Município de Manaus o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos **nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços**, podem ser abatidos da base de cálculo, entretanto, o Contribuinte do ISSQN quando prestar tais serviços poderia à época utilizar a regra do §4º do art. 7º da mesma Lei n. 714/2003 em substituição da regra do § 3º do mesmo artigo.

Necessário evidenciar que o legislador municipal perfilhou caminho específico no regramento do §4º em comento, pois condicionou a utilização da redução dos 60% da base de cálculo à observância da regra do parágrafo anterior (§ 3º) exigindo que os materiais a serem deduzidos sejam aqueles fornecidos pelo prestador dos serviços previstos **nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei 714/2003**.

Nesta esteira, permitir a dedução de 60% de atividades sem sequer provar que foram empregados materiais na prestação de serviço é infringir a ordem constitucional



tributária, uma vez que a possibilidade de abatimento dos materiais advém da própria Lei Complementar n. 116/2003. Vejamos o entendimento dos Tribunais Superiores sobre o tema:

O Superior Tribunal de Justiça em decisão, proferida monocraticamente pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho no Agravo em Recurso Especial - ARESP nº 45.685, publicada no DJ de 29/08/2012, em que se discutiu o tema da dedução dos materiais na base de cálculo do ISS sobre construção civil, esclareceu a necessidade de utilização efetiva de material para fazer jus a redução da base de cálculo. O ministro relator confirmou decisões do STJ, no sentido de que os materiais empregados na prestação de serviços devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS, mas traz um fundamento, qual seja: **competete ao contribuinte provar que os materiais foram efetivamente empregados na obra, na prestação do serviço.**

Naquele caso, o Município de Belo Horizonte saiu vitorioso, pois a contribuinte não provou que os materiais que se pretendia deduzir foram usados na prestação de serviço.

Neste sentido, vale a pena transcrever e destacar a seguinte parte do voto:

*“... Contudo, na espécie, ao dar provimento ao apelo do Recorrido, entendeu a Corte Estadual, que (...) **em nenhum momento a embargante trouxe aos autos prova, mínima que fosse, de haver efetiva e materialmente suportado encargos, pecuniários e/ou tributários, com aquisição de materiais, ou, finalmente, de tê-los fornecido nas prestações de serviço alvo da inscrição executada (...).** (...). (Grifo nosso)*

Assim, levando em consideração o posicionamento do STJ, cabe ao contribuinte provar que os materiais foram efetivamente empregados na obra, na prestação do serviço.

Para tanto, considerando que os Contratos colacionados às fls. 31/112 tiveram o condão de comprovar que, em relação aos serviços tomados pela Recorrente, houve o emprego de materiais, fica claro a necessidade de analisar não só a validade formal dos contratos colacionados aos autos pelo Recorrente, mas também a sua aptidão em comprovar a utilização de materiais na prestação dos serviços tomados, e por consequência, a regularidade do benefício fiscal de redução de base de cálculo utilizado nos termos do art. 7º, § 4º, da Lei Municipal no 714/2003 regulamentada pelo Decreto n. 7.122/03.

Neste cenário, passo a analisar os contratos colacionados aos autos fls. 31 a 112.

Após analisar todos os contratos anexados pelo Recorrente e suas respectivas cláusulas, ficou constatado que se tratam de Contratos de modelo padrão, portanto, são idênticos, mudando somente as partes e o objeto, demais cláusulas são iguais.

Feitos esses esclarecimentos, vejamos como exemplo, o Contrato n. CTE/2298, fls 31:

Da análise da cláusula primeira do citado Contrato, que descreve o objeto, observa-se tratar-se de prestação de serviços de lavagem de telhado e pintura para obra “Golden Ville, constantes das Ordens de Serviço e CQE - Controle de Qualidade de

Execução, emitida pela Contratante, sob regime de empreitada global contemplando material e mão-de-obra.

O parágrafo único da Cláusula primeira traz a informação de que o objeto do contrato **poderá contemplar além dos itens de Serviços, o fornecimento de materiais ou matéria prima para a realização dos serviços, desde que estejam os fornecimentos discriminados nas Ordens de Serviços parte integrante e inseparável deste.**

É de se observar que os próprios contratos, em análise, contém assertiva de que poderá haver fornecimento de materiais, e condiciona esse fornecimento a necessária discriminação em Ordem de Serviço, parte integrante dos citados contratos. Entretanto, após analisar todos os contratos anexados pelo Recorrente, assim como todo o presente caderno processual ficou constatado que, em nenhum momento, a Recorrente trouxe, de fato, aos autos prova de haver efetiva utilização de materiais nos serviços tomados, haja vista que os contratos colacionados, repita-se, indicam que poderá haver emprego de materiais, desde que estejam os fornecimentos discriminados nas Ordens de Serviço, entretanto, nenhuma foi colacionada.

Dito isto, e considerando a norma prescrita no art. 27 do Decreto n. 681, de 11 de julho de 1991, que regulamentava, o Processo Fiscal do Município de Manaus, à época da apresentação das defesas de primeira e segunda instâncias que determina caber a Defendente comprovar suas alegações, a saber:

Art. 27- A impugnação, formalizada por escrito e instruída com documento que se fundamentar, será apresentada no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Considerando, ainda, que cabe ao Impugnante, consoante entendimento consolidado do STJ, comprovar a utilização de material para fazer jus à dedução de material da base de cálculo de que trata a Lei n. 714/2003 e Lei Complementar n. 116/2003.

No que tange ao juízo de reforma, sopesando o contexto fático probatório dos autos, verifico que a conclusão da decisão recorrida deve ser mantida, mas por outros fundamentos, a saber: por ausência de comprovação de que nas prestações de serviços, objeto dos contratos colacionados às fls. 31 a 112, alvo da presente autuação, os prestadores de serviços tenham fornecido materiais ainda que tais Contratos sejam considerados formalmente válidos independentemente de não possuírem a assinatura de duas testemunhas.

Por fim, no que tange à multa por infração aplicada ao caso conclui-se que esta merece reparo, uma vez que após a autuação sobreveio a Lei n. 2.833, de 30 de dezembro de 2021.

A citada Lei n. 2.833/2021, publicada no Diário Oficial do Município de Manaus no dia 20 de dezembro de 2021, que entrou em vigor somente no dia 1º de abril de 2022, no seu art. 23 assim dispunha em sua redação original no que tange a multa aplicável ao ISSQN não retido e não recolhido pelos substitutos tributários:

Art. 23. Quando apurado por meio de ação fiscal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será lançado conjuntamente com a multa por infração de:

(...)



II - sessenta por cento aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e responsável solidário, exceto os relacionados no § 5o. do art. 6o. e nos artigos 17 e 18 desta Lei, quando não retido e não recolhido o imposto, se obrigatório, nos termos da legislação municipal;

Por força da exceção contida na norma veiculada no Inciso II do art. 23 acima transcrito aos substitutos tributários arrolados no art. 17 da citada Lei, que inclui a Recorrente, imperioso concluir que não há multa por infração a ser aplicada e, que, portanto, nesse particular, merece reforma a Decisão de piso.

Por tais fundamentos, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso voluntário, e pela procedência do Auto de Infração e Intimação nº 20175001174 por falta de comprovação de fornecimento de material nos serviços tomados, pois como evidenciado há inversão do ônus da prova no caso concreto, com a exclusão da multa por infração ao presente caso em obediência ao disposto no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, em razão da retroatividade benigna do art. 23, II, da Lei n. 2.833/2021.

**É o meu voto.**

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

**IVANA DA FONSECA CAMINHA**  
Conselheira Relatora