

Acórdão n.º 054/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 18 de setembro de 2023

Recurso n.º 009/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 201800002483)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S. A.**

Relatora: Conselheira **IVANA DA FONSECA CAMINHA**

ISSQN. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DO QUADRO DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUE É PARTE INTEGRANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO AFERIDA A PARTIR DAS DCTFS. AUSÊNCIA DOS CONTRATOS DE CÂMBIO. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 142 DO CTN E 36, I, do PAF. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO ÂMBITO DO CARF-M. IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S. A.**

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 n.º 201800002483, de 28 de maio de 2018, tendo sido ratificada a decisão de Primeira Instância, 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, 18 de setembro 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 009/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 054/2023 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12628.0.023234
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002483
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S. A.
RELATORA: Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA

RELATÓRIO

A **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**, fundamentada no Artigo 85, da Lei nº 1697/83, recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **Decisão nº 173/2021 DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou nulo **Auto de Infração e Intimação nº 201800002483**, de 28/05/2018, em desfavor de **DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL S/A**, por descumprimento de obrigação principal quanto à retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre a importação de serviços tipificados no subitem 3.02 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 2.251/2017, infringindo conforme consta do AII, o Art. 2º, inciso II, da Lei nº 1.089/2006, com aplicação da penalidade prevista no Art. 30, inciso I, da Lei n. 254/1994, com redação dada pelo Art. 1º da Lei nº 1.420/2010, c/c o Art. 2º da mesma Lei, e Art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que determinam a aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido.

DAS ALEGAÇÕES DO AUTUADO

O Autuado, em sede de Impugnação, traz como razões de defesa as seguintes alegações:

O Art. 5º, Inciso LV da Constituição Federal – CF de 1988 assegura aos litigantes e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a eles inerentes;

No processo administrativo, para que se possa exercer o direito ao contraditório e a ampla defesa, é indispensável que se descreva de forma clara e precisa no AII a origem e a natureza do crédito tributário, o valor relativo a cada mês ou período e o dispositivo legal que fundamenta a autuação;

Em conformidade com o Art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN e Art. 16 do Decreto Municipal nº 681/91, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal – PAF, o AII é nulo de pleno direito, seja por infringência às referidas normas, seja por não mensurar corretamente o montante supostamente devido, por não discriminar os débitos e por não descrever claramente os fatos geradores que originaram a cobrança administrativa;

Os valores constantes da autuação constituem-se em obrigação de dar, fora, portanto do raio de incidência do ISSQN. Em consequência disso, ao autuar, a Autoridade Fiscal descumpriu de forma direta os Princípios pelos quais a Administração Pública deve pautar-se, quais sejam: legalidade, finalidade, motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;



É imprescindível que além da intimação sobre a causa/motivo da cobrança do crédito tributário, seja também o contribuinte informado sobre os valores que compuseram a base de cálculo do tributo, situação essa não presente no caso em discussão vez que a Autoridade Fiscal, além de apontar valores divergentes, limitou-se a indicar um valor global sem, contudo, discriminar mensalmente quais valores subsidiaram a autuação;

Evidencia-se que o procedimento realizado pelo Autoridade Administrativa viola não só o disposto no Art. 16 do PAF e Art. 142 do CTN, mas também o Inciso LV do Art. 5º da CF;

Segundo a CF com amplo ampara na doutrina e jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal – STF, o ISSQN, por determinação expressa do Art. 110 do CTN, só pode alcançar as atividades relacionadas a obrigações de fazer como definido no Art. 594 do Código Civil, segundo o qual serviço seria “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratada mediante retribuição”;

Não há dúvida que sem uma atividade humana, sem um ato do devedor, sem uma conduta a ser executada, não se terá uma obrigação de fazer e, conseqüentemente, não se terá uma prestação de serviço que possa ser submetida à incidência do ISSQN;

No caso em discussão, ao se analisar com brevidade os contratos firmados entre a Impugnante e a Microsoft e a Qualcomm (estabelecidas nos Estados Unidos), verifica-se que o objeto deles é a cessão de uso de marca e licença de software “de prateleira”, restando óbvio não tratar-se de obrigação de fazer, consistente em um esforço físico ou psicológico em prol da Impugnante, mas sim obrigação de dar, consistente em entregar-lhe algo, ou seja, direito e conhecimentos tecnológicos ligados à marca e software de prateleira;

Também, com base na CF e ampla doutrina e jurisprudência, inclusive do STF, a Autoridade Fiscal, ao aplicar a multa de 50% sobre o valor do imposto que sequer é devido, também desrespeitou diversos princípios de natureza tributária, dentre as quais se destacam a vedação do uso de tributo com efeito de confisco (Inciso IV do Art. 150 da CF) e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

De acordo com o princípio da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório, o Ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte;

Assim, a prevalecer a tese da municipalidade sobre a tributação, não resta dúvida que a multa há de ser totalmente revogada ou, ao menos, reduzida para patamar inferior a 30 % (trinta por cento).

Ante o exposto, requer:

- a) seja acolhida a presente Impugnação em seu caráter suspensivo;
- b) seja julgada, em caráter preliminar, a nulidade suscitada; e
- c) no mérito, sejam julgados improcedentes todos os termos do referido AII; e d) alternativamente, que a multa aplicada seja totalmente revogada ou, ao menos, reduzida para patamar inferior a 30%, sob pena de violação ao Inciso IV, Art. 150, da CF.

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE

Contestando as argumentações apresentadas pelo Autuado, a Auditora Fiscal autuante, em sua Réplica, às fls. 410-412, é favorável à manutenção do Auto de infração e Intimação, conforme a seguir:

(...)

1- A constituição do crédito tributário encontra-se regular e legítima, conferindo-lhe liquidez e certeza, na forma da lei, como será demonstrado a seguir;

2- A empresa autuada (DIGIBRÁS INDÚSTRIA DO BRASIL SA) cometeu todas as irregularidades identificadas no Auto de Infração, ou seja, o não recolhimento do ISS/RF pelos serviços tomados a título de exploração dos serviços de cessão de direitos e uso de marcas patrimoniais do item 3.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e Lei Municipal 2251 de 02/10/2017.

(...)

5- Por outro lado, a jurisprudência trazida pelo impugnante não lhe aproveita, já que se refere à discussão sobre o fato gerador do tributo e o montante apurado, matéria está atualmente pacífica e ultrapassada no âmbito da fiscalização tributária de Manaus.

6- Recordemos que O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

7- Com o advento da Lei Complementar nº 116/03, o Imposto Sobre Serviços ("ISS") passou a incidir também sobre serviços provenientes do exterior. Portanto, as remessas referentes a serviços técnicos, assistência técnica, STE e demais serviços listados estão sujeitos ao ISS, à alíquota máxima de 5%, dependendo da legislação aplicável no município do tomador do serviço. Além disso, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 inclui também alguns itens que normalmente não são tratados como serviços, como a cessão de uso de marcas. Dessa forma, a rigor, o pagamento de royalties relativos à cessão de uso de marca a beneficiários residentes no exterior também estaria sujeito ao ISS, à alíquota máxima de 5%, dependendo da legislação aplicável no município do tomador do serviço.

8- De acordo com a legislação brasileira (art. 22 da Lei 4.506/64, reproduzido pelo art. 52 do Decreto no 3.000, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda de 1999 "RIR/99"), constituem royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: a) o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Vale ressaltar que a enunciação acima é exemplificativa e não taxativa, sendo cabível a caracterização de royalty para qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição e da exploração de direitos.

Diante dos fatos acima expostos, a Primeira Instância Administrativa exarou a DECISÃO Nº 173/2021 - DIJET/DETRI/SEMEF, julgando nulo o Auto de Infração e Intimação n.º. 2018800002483, de 28/05/2018, haja vista a impropriedade na capitulação da infringência e a deficiência da motivação (comprovação



do fato gerador do imposto) do ato administrativo do lançamento, interpondo recurso de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-M, em atendimento ao determinado no Artigo 85, da Lei n. 1 697/83.

Seguindo o trâmite normal do processo, o Autuado fora notificado sobre a Decisão exarada pela Primeira Instância Administrativa, conforme ciência em 06/02/2022, fl. 424.

O ilustre Representante Fiscal, em seu **Parecer nº 023/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 430 a 433, opinou pelo **Conhecimento e Improvimento** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de Primeiro Grau, ratificando a Decisão de 1º grau que declarou nulo o Auto de Infração e Intimação nº 201800002483.

É o Relatório.

VOTO

Para o deslinde da questão 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, deve-se recorrer ao que preceitua o § 1º do Art. 1º da Lei Municipal nº 714/03, 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 o momento em que o fato gerador de tal imposto considera-se ocorrido, deve-se observar o que dispõe o Art. 6º, § 1º da Lei Municipal nº 714/03, 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:

(...)

§ 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.

Da norma transcrita, (Art. 6º, da Lei n. 2.251/2017) observa-se, que no caso de 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 essencial e indispensável, para comprovação da ocorrência do fato gerador, sua

materialidade (tipo de serviço) momento da sua ocorrência e, por fim, a determinação da base de cálculo.

No caso concreto dos autos, verifica-se a fragilidade na apuração do crédito tributário do ISSQN posto que efetivado com base em informações genéricas extraídas a partir das informações oriundas da Receita Federal do Brasil, quando da retenção do imposto de Renda, por meio das DCTFs, em detrimento do documento probatório imprescindível que é o Contrato de câmbio, em total descumprimento da norma contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional que obriga a autoridade lançadora determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, é dever da autoridade autuante nos termos do Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, 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. (grifou-se)

Dito isto portanto, o Auto de Infração e Intimação guereado não está acompanhado de provas incontestáveis, posto que é no contrato de câmbio que se identificam de forma precisa os elementos indispensáveis à aferição do surgimento e do conteúdo da obrigação tributária no que tange à importação de serviços, quais sejam: o **elemento material**, (a situação geradora da obrigação tributária), o **elemento espacial** (o território no qual sua ocorrência é relevante), o **elemento temporal** (quando se deve considerar ocorrido o fato gerador), o **elemento subjetivo** (quem está obrigado ao pagamento em favor de quem o realizará) e, por fim, o **elemento quantitativo**.

O artigo 16, do Decreto n. 681/1991 que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal-PAF, estabelece expressamente quais são as formalidades mínimas a serem observadas para a lavratura de Autos de Infração válidos e aptos a constituir o crédito tributário, conforme a seguir:

Art. 16. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas, devendo nele constar:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;


III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A assinatura do infrator, seu representante legal ou preposto;

VI - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VII - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Como evidenciado acima, o lançamento não contém a descrição dos fatos, não contém quadro especificando os serviços tributados, assim como não contém sequer o Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário, que é parte integrante de todo Auto de Infração. Apenas teve como base presunções com fundamento nas DCTFs. 

O crédito tributário constituído pelo lançamento há de ser perfeito quanto aos seus elementos constitutivos – fato gerador, sujeito passivo, matéria tributável, montante do tributo, disposição legal infringida, devendo a autoridade lançadora observar todos os requisitos legais quando do lançamento, o que não foi observado no presente caso.

O legislador municipal, ao estabelecer como requisito de validade dos Autos de Infração “**a descrição do fato**” que embasou a autuação, assim agiu com o objetivo de permitir que o contribuinte pudesse identificar os fatos que ele cometeu que ensejassem incidência tributária.

Tratando-se de ato vinculado, ensina Hely Lopes Meirelles que “**impõe-se à Administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade**”.¹

Não houve no caso cumprimento do ônus probatório imposto à Fazenda Pública Municipal quanto ao dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador conforme enunciado constante do art. 36 do PAF, que assim dispõe:

Art. 36. O ônus da prova incumbe:

I – À Fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação;
(Grifamos)

II – Ao impugnante, quanto à inoccorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.

Por imposição da norma supra transcrita, à Fazenda Pública cabe formalizar a exigência fiscal alicerçada em elementos concretos devidamente demonstrados, rejeitando-se a imputação de obrigações tributárias baseadas em indícios da ocorrência do fato gerador, como é o caso das informações extraídas das DCTFs, por não possuírem todas as informações necessárias à determinação e comprovação do fato gerador do ISSQN nos seus aspectos quantitativo (valor da base de cálculo) e temporal (data da ocorrência do fato gerador), assim, não são capazes, sozinhas, de dar sustentação à lavratura do auto de infração em discussão. Pois, como já demonstrado e fundamentado (Art. 6º, § 1º, da Lei Municipal nº 2251/2017), o único documento que, sozinho, possui essa qualidade é o contrato de fechamento de câmbio.

Ademais, esta Primeira Câmara do CARF já consolidou entendimento de que as DCTFs isoladas não têm o condão de sustentar o crédito tributário relativo a operações de importação de serviços por estarem ausentes, no mínimo, os elementos temporal e quantitativo do fato gerador. Neste os seguintes Acórdãos a seguir: Acórdão n. 013/2023 -, Acórdão n. 019/2023, Acórdão n. 039/2023, Acórdão n. 069/2022, Acórdão n. 067/2022, Acórdão n. 063/2022, Acórdão n. 058/2022, Acórdão n. 056/2022, Acórdão n. 055/2022, Acórdão n. 053/2022, Acórdão n. 048/2022, Acórdão n. 034/2022, Acórdão n. 031/2022 e Acórdão n. 027/2022.

Desta feita, o Auto de Infração e Intimação deve conter a descrição detalhada e clara da figura do ilícito tributário praticado e vir acompanhado de informações e documentos que comprovam a materialidade da infração, tudo no escopo de garantir ao atuado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.



Isto posto, é de clareza solar que o lançamento em análise não obedeceu aos postulados aqui destacados, pois não contém a descrição detalhada e clara do ilícito tributário praticado pelo Autuado, tampouco comprova a ocorrência do fato gerador, deixando de fornecer as informações e a documentação comprobatória da infração da materialidade.

Diante de tudo o que foi exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício, ratificando integralmente a **Decisão n ° 137/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF**, exarada em sede de Primeira Instância que julgou nulo o Auto de Infração e Intimação n° 201800002483, de 28/05/2018.

É o meu voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 18 de setembro de 2023.

IVANA DA FONSECA CAMINHA
Conselheira Relatora