

Acórdão n.º 059/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 09 de outubro de 2023

Recurso n.º 466/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 201900003246)

Recorrente: **M. E. E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA PRESTADOS PELA AUTUADA, TIPIFICADOS NO SUBITEM 17.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI Nº 2251/2017. À LUZ DO ART. 3º. INCISO XVIII DA LEI Nº 2251/2017, OS SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TIPIFICADOS NO SUBITEM 17.05, POSSUEM REGRA ESPECÍFICA QUANTO AO LOCAL ONDE O ISSQN SERÁ DEVIDO, PORTANTO, NO ESTABELECIMENTO DO TOMADOR DA MÃO DE OBRA OU, NA FALTA DE ESTABELECIMENTO, ONDE ELE ESTIVER DOMICILIADO. TOMADOR DO SERVIÇO SITUADO EM MANAUS. NESTE MUNICÍPIO É DEVIDO O ISSQN. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **M. E. E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Negar Provimento** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se integralmente** o Auto de Infração e Intimação n.º 201900003246, de 13 de junho de 2019, 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, 09 de outubro de 2023.

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

  
**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

Relatora

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: IVANA DA FONSECA CAMINHA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE e ROBERTO SIMÃO BULBOL.

**RECURSO Nº 466/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 059/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2019.11209.12627.0.033963**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201900003246**  
**RECORRENTE: M. E. E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

## **RELATÓRIO**

**M. E. E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, já devidamente qualificada nos autos, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF-M, da DECISÃO Nº 061/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF, fls. 31-43, exarada nos autos do Processo nº. 2019.11209.12627.0.033963, que julgou procedente o Auto de Infração e Intimação n. 201900003246, de 13/06/2019.

O Auto de Infração e Intimação foi lavrado pela falta de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN sobre os serviços de fornecimento de mão de obra prestados pela Autuada, tipificados no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei n. 2251/2017, durante o período de janeiro a maio de 2019, sendo dado como infringido o artigo 1º, § 1º, inciso III e § 4º da Lei n. 1090/06, c/c os arts. 38/39, do Decreto Nº3725/17, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 308.851,70 (Trezentos e Oito Mil e Oitocentos e Cinquenta e um Reais e Setenta Centavos).

### **DA RÉPLICA DA AUDITORA FISCAL**

Em réplica acostada aos autos, fls. 29 a 30, o nobre Auditor Fiscal, manifesta-se favorável ao Auto de Infração e Intimação, conforme a seguir:

A autuação incluiu na base de cálculo do imposto o valor constante das notas fiscais de serviços emitidas pelo autuado, conforme lista em anexo, quando da prestação de serviços tributáveis pelo ISSQN;

A auditoria fiscal entendeu que as notas se referiam a serviços efetivamente prestados e com ISSQN devido no local do estabelecimento do tomador, o município de Manaus;

O contribuinte é empresa constante do cadastro fiscal municipal estabelecida a AV. Pedro Teixeira 1131, Dom Pedro I, para ali exercer atividade principal de Transporte por navegação de travessia intermunicipal, interestadual e internacional e secundariamente realizar serviços de locação de mão – de - obra temporária.

O serviço de fornecimento de mão de obra enquadra-se no subitem 17.05 da lista de serviços anexa a Lei 2251/2017 e como tal incluído entre as exceções do art. 3º da mesma lei, o que faz incidir o imposto, em Manaus, pois no local do estabelecimento do tomador, no caso, a empresa Rosneft Brasil E&P Ltda, 21901801 estabelecido na Av. Mario Ypiranga 315, Adrianópolis.



### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

A Autuada tomou ciência da DECISÃO Nº 061/2021 – GECFI/DETR/SEMEF, no dia 11/03/2022, conforme Termo de Ciência, à fl. 44, e protocolou o presente recurso a este Conselho no dia 12/04/2022, conforme protocolo à fl. 52.

O órgão de primeira instância julgou procedente o Auto de Infração e Intimação n. 201900003246, de 13/06/2019, com base nos seguintes fundamentos:

Em preliminar concluiu que todos os requisitos legais foram cumpridos pela autoridade administrativa.

No mérito, concluiu que para o deslinde da questão jurídica fez-se necessária a análise referente à sujeição ativa do ISSQN, relacionando com a definição do local onde é devido o ISSQN, quando o prestador do serviço o presta em outra base territorial diferente daquela em que possui seu estabelecimento.

Para tanto, adentrou no critério o critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN, à luz da interpretação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, conforme julgamento do Recurso Especial n. 1.060.210 – SC, que foi incluído como representativo da controvérsia, nos termos do artigo 543-C do Código Processual Civil, segundo a qual o estabelecimento prestador deve ser entendido como o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, compreendendo, nessa definição, o complexo de coisas que venham a configurar o núcleo habitual do exercício da atividade, pressupondo gerência e administração mínimas e que sejam aptas à atividade econômica de prestar serviços ou, na inexistência de local com tais especificações, o domicílio do prestador.

Concluiu a decisão de piso que a prestadora dos serviços possui estabelecimento no município de Manaus (fls. 34/35), e que não há nos autos a comprovação de existência de estabelecimento prestador em Tefé, segundo alegação de defesa, mas, por outra banda, a Autoridade Fiscal comprovou que a Impugnante possui estabelecimento prestador no município de Manaus, como demonstrado nas fls. 34/35.

Ao final, a autoridade julgou o Auto de Infração e Intimação procedente.

### **DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Por ocasião do Recurso voluntário, a Recorrente, (fls. 53 a 87), em síntese, alega como razões de defesa:

- É possível detectar que o Auto de Infração padece de vício quanto à clareza da suposta violação, ao passo que o referido documento se restringe a apontar dispositivos legais que não se conectam com a conduta que se quer apenar, sendo impossível se defender daquilo que não se tem ciência, de forma completa e inequívoca;

- Há contradição quanto aos fatos narrados na ocorrência verificada, pois enquanto o termo de ocorrência de fiscalização e o quadro demonstrativo de crédito tributário apontam existência de recolhimento a menor de ISSQN, o correlato Auto de







Infração menciona o não recolhimento do referido tributo, não havendo coerência entre a descrição do fato no lançamento com a fundamentação legal da suposta infração;

- Embora a Decisão recorrida seja enfática ao mencionar 'que os serviços foram prestados de forma presencial com o envio de técnicos da própria prestadora para o município de Tefé', tal assertiva é inverídica, tendo em vista que a mão de obra não era totalmente de Manaus, pois vinculada ao escopo do contrato, o qual compreende a LOCAÇÃO das embarcações para Tefé, incluindo o fornecimento de mão de obra necessária para desempenhar os serviços de transporte fluvial, além do fornecimento de Catering na balsa alojamento.

Conforme registrado na Decisão recorrida, os procedimentos fiscalizatórios autuados atestaram que a contratação foi realizada entre a Recorrente e a empresa ROSNEFT BRASIL E&P LTDA, esta como empresa tomadora de serviços, que é responsável pelo recolhimento do ISSQN, na qualidade de substituta tributária.

Nos termos do art. 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência. A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ISSQN);

A prestação de mão de obra que se quer ver tributada, obviamente se enquadra na lista de exceções do art. 3º, inciso XX, subitem 17.05 da Lei nº 2251, de 02 de outubro de 2017; uma vez que a contratação tem por objetivo a locação das embarcações para apoio às atividades da contratante/tomadora em Tefé, incluindo o fornecimento de mão de obra necessária para desempenhar os serviços de transporte fluvial, além do fornecimento de Catering na balsa alojamento, restando inconteste a peculiaridade de a referida execução ou prestação só poder se efetivar no local onde é prestada, no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço.

Faz-se necessário ressaltar que a autuação é proveniente de serviços prestados em decorrência de um CONTRATO DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES, o qual, na dicção da Lei n. 9.432,1997, é um contrato típico, descrito, em suas diversas modalidades, pelo art. 2º.

Alega a Recorrente que o serviço prestado se refere a afretamento por tempo, o qual além da locação da embarcação com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, entre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra.

Há menos de 01 (um) ano do procedimento fiscalizatório em apreço, a Recorrente sofreu fiscalização nos mesmos moldes da atual e, após a apresentação de todos os documentos cabíveis, teve ratificado os procedimentos acerca do recolhimento do ISSQN, qual seja, direcionado ao local de prestação do serviço e a cargo da empresa tomadora, em substituição tributária, nos moldes orientados pelo plantão fiscal desse órgão, sendo, inclusive, lavrado parecer nesse sentido pela Auditora Fiscal à época da fiscalização;

Considerar o município de Manaus como detentor do direito ao referido tributo, sem analisar o caso concreto com todas as suas especificidades, é alimentar um dos maiores dos problemas que assolam as empresas prestadoras de serviços, no caso, a bitributação;

A Recorrente, na condição de proprietária das embarcações, dá as mesmas a frete por certo tempo, já devidamente armadas e equipadas, submetendo-se as condições ditadas pelo afretador, de forma que os serviços desempenhados pela mão de





obra disponibilizada constituem mero acessório ao contrato principal de locação de coisa, enquadrando-se na dicção da Súmula vinculante 31/STF;

Ao final, requer:

Que seja conhecido o presente recurso, visto ser este pertinente e tempestivo;

Que se reconheça a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em trâmite discussão administrativa sobre o auto de infração, conforme dispõe o art. 151, III do CTN;

Que seja totalmente provido o presente recurso voluntário, com o fim de reformar a decisão da DIJET, visando a cancelar o autor de infração seja pelas preliminares arguidas ou, em caso superadas, pelas razões de mérito capazes de infirmar a Decisão combatida.

A ilustre Representante Fiscal, em seu Parecer n.º 055/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara, às fls. 99 a 106, opinou pelo **Conhecimento e Improvimento** do Recurso de Voluntário, mantendo a decisão de 1º. Grau que declarou procedente Auto de Infração e Intimação.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

Antes de adentrar no mérito, verifica-se, preliminarmente, o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso face à Decisão n. 061/2021 – GECFI/DETRI/SEMEF, quanto à procuração, fl. 89 e à tempestividade, pois a Recorrente tomou ciência no dia 11/03/2022 e interpôs recurso no dia 12/04/2022 conforme protocolo, fl. 52 dos autos.

No que tange à formalidade do Auto de Infração e Intimação, temos que o mesmo obedece ao disposto no art. 77<sup>1</sup> da Lei n. 1.697/83, atendendo aos preceitos legais do que dispõe o Art. 142<sup>2</sup> do Código Tributário Nacional – CTN, posto que a autoridade fiscal identificou todos os requisitos legais para a validade do lançamento.

Ultrapassadas as questões relativas às formalidades do Lançamento, passemos ao mérito:

<sup>1</sup> Art. 77 – O auto de infração será lavrado no local da verificação e conterá: I - qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do autuado; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função. Parágrafo único - As omissões ou incorreções do auto não acarretarão nulidade, quando o processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração

<sup>2</sup> 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 funcional





Tratam os autos de serviços de fornecimento de mão de obra prestados pela Recorrente, tipificados no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei nº 2251/2017.

No caso do presente recurso, para o deslinde da questão, faz-se mister analisar o aspecto espacial da regra matriz de incidência do ISSQN que determina a sujeição ativa do imposto municipal devido em relação aos serviços tipificados no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei nº 2251/2017.

Com o julgamento do Recurso Especial n. 1.060.210 – SC, que foi incluído como representativo da controvérsia, posto que submetido à sistemática do artigo 543-C do Código Processual Civil, verificou-se, uma alteração substancial da jurisprudência do STJ que passou a entender que o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador, devendo este ser entendido como o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, compreendendo, nessa definição, o complexo de coisas que venham a configurar o núcleo habitual do exercício da atividade, pressupondo gerência e administração mínimas e que sejam aptas à atividade econômica de prestar serviços ou, na inexistência de local com tais especificações, o domicílio do prestador.

Portanto, necessária a existência de uma organização sob a forma de unidade econômica indispensável à prestação do serviço, pois não será apenas a declaração de “estabelecimento prestador” pelo contribuinte ou simples deslocamento de funcionários para realizar o serviço fora do domicílio que servirá como aspecto espacial para a tributação pelo Município competente.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE





SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação dos serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva à conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas



contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC n. 116.2003, assim, é este local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão do ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC n. 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros





Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participaram do julgamento a Sr<sup>a</sup>. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler. Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília/DF, 28 de novembro de 2012 (Data do julgamento). NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR

Como se pode ver o STJ reviu sua posição quando do julgamento do REsp 1.060.210/SC, em 28/11/2012 e, a partir dele, todos os demais julgados até o presente momento são no sentido de que para se definir o sujeito ativo do ISSQN incidente sobre serviço prestado na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, deve- levar em conta o seguinte:

a) Como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, que se configure unidade econômica ou profissional,

b) Na falta de estabelecimento prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador e,

c) Nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º. da Lei Complementar 116/2003, quando o ISSQN será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

De acordo com este novo entendimento, para as discussões envolvendo fatos geradores ocorridos sob a vigência da Lei Complementar n. 116/2003, que é o caso do presente processo, para se determinar o sujeito ativo da relação tributária primeiramente deve-se verificar e provar se onde o serviço foi efetivamente prestado, há estabelecimento que se configure em unidade econômica ou profissional.

A regra geral, embora determine que o ISSQN seja devido no local do estabelecimento prestador, regra esta que constrói o critério espacial do fato gerador do ISSQN, qual seja, o local de sua ocorrência será o do estabelecimento prestador dos serviços, tal regra deve ser interpretada em observância, quando for o caso, com as hipóteses excepcionais previstas nos incisos I a XXV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, quando o imposto passa a ser devido no local do estabelecimento do tomador do serviço.

À luz do Art. 3º. inciso XVIII da Lei nº 2251/2017<sup>3</sup>, os serviços tipificados no subitem 17.05, possuem regra específica quanto à definição do local onde o ISSQN será devido.

<sup>3</sup> Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXIII, quando o imposto será **devido no local**:

(...)

XVIII - **do estabelecimento do tomador da mão de obra** ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos no subitem 17.05 da lista do Anexo I desta Lei;



Preceitua o artigo supra que o ISSQN será devido no local do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.

O nobre auditor fiscal informa que a diligência fiscal consistiu na análise das Notas Fiscais de Serviço Eletrônica – NFS-e emitidas pelo Recorrente, e, esclarece à fl. 30, que a empresa tomadora de serviço no caso, a empresa Rosneft Brasil E&P Ltda, está estabelecida na Av. Mario Ypiranga 315, Adrianópolis, cidade de Manaus.

A Recorrente, à fl. 67 dos autos, entende que a empresa tomadora Rosneft Brasil E&P Ltda é sujeito passivo do tributo municipal, conforme contesta a seguir:

A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ISSQN), e deve ter a possibilidade de repassar a seu ônus ao verdadeiro Contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias.

**Dessa forma, sem maiores delongas, a sujeição passiva relativa a infração apontada na autuação é de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços, ROSNEFT BRASIL E&P LTDA, como registrado nas NFS-E que foram objeto da autuação, excluindo-se a Recorrente do presente feito. (grifo nosso)**

Não deve prosperar a tese da Recorrente quanto à empresa ROSNEFT BRASIL E&P LTDA, ser a responsável pelo imposto municipal, na condição de tomadora de serviços, pois esta não se enquadra no rol de contribuintes previsto no artigo 2º, incisos I a XXVIII da Lei nº 1089/2006 que dispunha, na época da ocorrência do fato gerador, sobre os regimes de substituição tributária e responsabilidade tributária, conforme a seguir:

Art. 2º Entende-se como contribuinte substituto as seguintes pessoas jurídicas, localizadas em Manaus, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços tomados de empresa ou profissional autônomo, com domicílio fiscal dentro ou fora deste município:

I - Incorporadas, construtoras, empreiteiras e administradoras de obras hidráulicas, de construção ou de reparação de edifícios, estradas, logradouros, pontes e congêneres.

II - Empresas industriais beneficiadas por incentivo fiscal federal, estadual ou municipal; Banco Central;

III - Companhias de aviação;

IV - Estabelecimentos bancários e financeiros autorizados a funcionar pelo Banco Central;

V - Empresas seguradoras e de previdência privada;

VI - Empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços públicos, sendo estas com estrutura operacional definida em regulamento;

VII - Empresas refinadoras e distribuidoras de combustíveis líquidos e gasosos;

VIII - Empresas administradoras de portos e aeroportos;







IX - Estabelecimentos hoteleiros, apart-services condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis-residência, residence-service, com estrutura operacional definida em regulamento;

X - Empresas que atuam com planos de saúde, seguros de saúde e de vida e cooperativas de assistência médica e/ou odontológica.

XI - Administradoras e condomínios de shopping centers ou de centros comerciais, com estrutura operacional definida em regulamento;

XII - Lojas de departamentos e lojas de móveis e eletroeletrônicos, com estrutura operacional definida em regulamento;

XIII - Serviço Social do Comércio - SESC;

XIV - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Amazonas - SEBRAE - AM;

XV - Serviço Social da Indústria - SESI;

XVI - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT;

XVII - Serviço Social do Transporte - SEST

XVIII - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI;

XIX - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR;

XX - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC;

XXI - Consórcios de construção civil e empreendimentos imobiliários.

XXII - Instituições educacionais com estrutura operacional definida em regulamento;

XXIII - Instituições e estabelecimentos de ensino superior;

XXIV - Hospitais e clínicas particulares, com estrutura operacional definida em regulamento;

XXV - Pessoas jurídicas responsáveis pela venda de passagens de transporte coletivo urbano, somente pelo ISSQN incidente nestas operações.

XXVI - Empresas distribuidoras de produtos farmacêuticos, com estrutura operacional definida em regulamento;

XXVII - Prestadoras e agenciadoras de serviços portuários e aeroportuários;

XXVIII - Empresas atacadistas e supermercados, com estrutura operacional definida em regulamento.

XVIII - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI;

XIX - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR;

XX - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC;

XXI - Consórcios de construção civil e empreendimentos imobiliários.

XXII - Instituições educacionais com estrutura operacional definida em regulamento;

XXIII - Instituições e estabelecimentos de ensino superior;

XXIV - Hospitais e clínicas particulares, com estrutura operacional definida em regulamento;

XXV - Pessoas jurídicas responsáveis pela venda de passagens de transporte coletivo urbano, somente pelo ISSQN incidente nestas operações.

XXVI - Empresas distribuidoras de produtos farmacêuticos, com estrutura operacional definida em regulamento;

XXVII - Prestadoras e agenciadoras de serviços portuários e aeroportuários;

XXVIII - Empresas atacadistas e supermercados, com estrutura operacional definida em regulamento.

Quanto ao serviço tomado pela empresa ROSNEFT BRASIL, o ISSQN é devido no local indicado na regra de exceção prevista no Art. 3º. Inciso XVIII. Assim, é





imperioso que a empresa tomadora tenha o seu estabelecimento no Município de Manaus, para que neste seja devido o imposto municipal.

Ao analisarmos o Boletim de Cadastro Mercantil, à fl. 27, constatamos a existência de estabelecimento da empresa tomadora, situada na Av. Mário Ypiranga, n. 315, Bairro Adrianópolis, no Município de Manaus, com inscrição municipal n. 21901801.

Quanto à não incidência do ISSQN sobre os serviços de locação, alegado como defesa, não houve por parte da Recorrente prova alguma juntada aos autos neste sentido, não atendendo ao disposto no artigo 35, inciso II da Lei n. 3008/2023 que estabelece que o ônus da prova incumbe ao impugnante quanto à inoccorrência do fato gerador ou à exclusão do crédito exigido.

Diante de todo exposto, verificamos que quanto aos serviços prestados pela Recorrente a empresa ROSNEFT BRASIL E&P LTDA, infere-se que a regra prevista no artigo 3º. inciso XVIII da Lei nº 2251/2017, que preceitua que o ISSQN será devido no local do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, aplica-se aos fatos aqui analisados. Portanto, o ISSQN é devido no município de Manaus, cabendo à Recorrente o dever legal de responder pelo ISSQN próprio gerado sobre os serviços de fornecimento de mão de obra prestados, tipificados no subitem 17.05 da lista de serviços anexa à Lei nº 2251/2017.

Em razão do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo, na íntegra a Decisão de 1º grau e o Auto de Infração e Intimação nº 201900003246, de 13.06.2019.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 09 de outubro de 2023.

  
**FRANCISCA ANGELA SILVA DE OLIVEIRA**  
Conselheira Relatora