



Acórdão n.º 060/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 09 de outubro de 2023

Recurso n.º 091/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175001115)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

**TRIBUTÁRIO. ISSRF. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO INDEVIDA DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO USO DE MATERIAL NO CASO CONCRETO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA PARCIAL. EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO PELO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. MANTIDO O AUTO DE INFRAÇÃO COM EXCLUSÃO DE PERÍODO DECAÍDO E DA MULTA POR INFRAÇÃO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ENGECO 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 Dar Provedimento Parcial** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20175001115, de 26 de setembro de 2017, excluindo-se o período de janeiro a setembro de 2012, por conta da decadência, suprimindo-se também a multa por infração quanto ao período remanescente, 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, 09 de outubro de 2023.

  
**ROBERTO SIMÃO BULBOL**

Presidente, em exercício

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Relator

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

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 IVANA DA FONSECA CAMINHA.



**RECURSO Nº 091/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 060/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.046808**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001115**  
**RECORRENTE: ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATOR: Conselheiro ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

## **RELATÓRIO**

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra a **Decisão nº 457/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou procedente o Auto de Infração e Intimação – AII nº 20175001115, de 26 de setembro de 2017, lavrado contra **ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**, na condição de “substituto tributário”, em razão da falta de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços de construção civil enquadrados no subitem 7.02, tomados no período de janeiro/2012 a dezembro/2012, discriminados na relação de fls. 186/204, 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 dada pelo artigo 1º da Lei nº 1.420/10, combinado com o artigo 2º do mesmo Diploma Legal, e, ainda, pelo disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, resultando na multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

### **DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO**

Na impugnação às fls. 112-118, excluídos os anexos, alegou a Autuada, em apertada síntese:

- Conexão entre a matéria objeto do AII e a do Processo 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;
- A ocorrência de Prescrição, não cabendo a cobrança do crédito tributário lançado;
- 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 2012 a dezembro de 2012,
- 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. 9-111, comprovantes bancários de pagamento de tributos municipais (fls. 9-29), e vários contratos padrão de prestação de serviços por empreitada (fls 30-111).

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

A autoridade lançadora, em sua Réplica, às fls. 168-172 dos autos, assim se manifesta:

Por intermédio da Designação de Ação Fiscal -DAF3 nº 1.244/2017, fiscalização pontual para cobrança de ISSQN não retido na fonte em decorrência de abatimentos considerados indevidos pela fiscalização, ocasião em que 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 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

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, trazendo alguns exemplos às fls. 171,172, como “serviços prestados na execução de estaca Hélice; medição de m.o. de serviços de terraplenagem retirada de material (toa for) na obra 80 – smart residencial; confecção de forma Family; serviço de elevação de alvenaria estrutural das casas; execução de fundações em estacas escavadas tipo broca; serviços prestados conforme CTE 3130 CEI 512133574579; tratamento de piso, aplicação de manta asfáltica na obra Golden Ville; etc”

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. 056/2020-DIJET/DETRI/SEMEF, às fls. 179-184, 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 fiscal 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 204.

O órgão de primeira instância exarou a DECISÃO N° 457/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF, às fs. 206-217, julgando procedente o Auto de Infração e Intimação epígrafe, com base, resumidamente, nos seguintes fundamentos:

Que o processo N 2017.11209.12613.0.029275 foi indeferido e sob tal status fora arquivado, em decorrência do Resultado da DAF3, que resultou o presente AII. (fl. 214).

Com base no art. 173, inciso I do CTN, que não houve decadência tributária, não cabendo, ainda, a prescrição tributária para o lançamento em análise com base no art. 174 do CTN invocado na impugnação.

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.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a Recorrente interpôs o presente Recurso voluntário (fls.236,ss), reiterando os 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.

### **DO PARECER DA REPRESENTANTE FISCAL**

A Representação Fiscal, nos termos do **Parecer nº 29/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 247 a 254, sugere seja o Recurso de Voluntário conhecido e provido para reformar a Decisão de piso, anulando o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, 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**

1. Inicialmente, entendemos que o presente recurso atende aos pressupostos procedimentais, tempestividade e regularidade quanto à representação da Recorrente, devendo ser conhecido por este CARF-M;

2. Quanto ao Processo Administrativo Nº 2017.11209.12613.0.029275, entendemos que o indeferimento com status arquivado, conforme análise em primeira instância, em decorrência do Resultado da DAF3, que resultou o presente AII, não traz nenhum prejuízo à apreciação da defesa nas duas instâncias administrativas;

3. Quanto à preliminar de prescrição, com fundamento no art. 174 do CTN, a ilustre representação fiscal deste CARF-M demonstrou, com muita clareza, que a matéria em apreço não comporta esse instituto, pois o prazo prescricional somente se inicia com a constituição definitiva do crédito tributário, neste caso, com o fim do processo administrativo fiscal, conforme se observa às fls. 243, 244, com a transcrição do referido dispositivo e jurisprudência.

4. Quanto à decadência tributária, matéria de ordem pública, precisa ser apreciada neste Colegiado, entretanto, com a devida vênia, à decisão de primeira instância, não à luz do art. 173, inciso I do CTN, fonte normativa aplicável nas situações em que o contribuinte não recolheu nenhum tributo a ser homologado pelo Fisco, mas, com base no § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, verbis:

“ Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



5. No caso em tela, o lançamento abrangeu o período de janeiro a dezembro de 2012, tendo sido efetuado em 26 de setembro de 2017, com ciência em 28 de setembro do mesmo ano, ficando, portanto, prejudicado o lançamento de janeiro a setembro de 2012, considerando como fato gerador a data de emissão com documento fiscal, remanescendo, para análise do mérito, somente o período de outubro a dezembro de 2012

6. Quanto à controvérsia 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 pela Recorrente, consubstanciados nos Contratos apensados às fls. 30-112, redução considerada, inaplicável pela fiscalização municipal ao caso concreto, vejamos o que estabelece a Lei municipal n. 714, de 30 de outubro de 2003, verbis:

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)

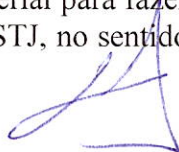
§ 4º - **Nos termos do parágrafo anterior**, a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza será preço do serviço, excluindo-se 60% (sessenta por cento) **a título do material empregado pelo prestador dos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços** e das subempreitadas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

7. 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;

8. Necessário evidenciar que o legislador municipal estabeleceu 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.

9. 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 nº 116/2003.

10. O Superior Tribunal de Justiça em decisão, proferida monocraticamente pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho no Agravo em Recurso Especial - ARESF 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: compete ao contribuinte provar que os materiais foram efetivamente empregados na obra, na prestação do serviço.

11. 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.

12. 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)

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

14. Para tanto, considerando que os Contratos colacionados às fls. 30-111, 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 à 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, à regularidade da redução de base de cálculo utilizado nos termos do art. 7º, § 4º, da Lei Municipal no 714/2003 regulamentada pelo Decreto nº 7.122/03.

15. Neste cenário, 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.

16. Feitos esses esclarecimentos, vejamos como exemplo, o Contrato n. CTE/2298, fls 30:

a) 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;

b) 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.

17. É de se observar que os próprios contratos em análise contêm assertiva de que poderá haver fornecimento de materiais, e condiciona esse fornecimento a necessária discriminação em Ordem de Serviço, parte integrante dos citados contratos.



18. 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.

19. 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.

(...)

Art. 36 - O ônus da prova incumbe:

(...)

II - Ao impugnante, quanto à inocorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.”

20. 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.

21. No que se refere 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, quais sejam:

a) por ausência de comprovação de que nas prestações de serviços, objeto dos contratos colacionados às fls. 30 a 111, 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;

b) 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 nº. 2.833, de 30 de dezembro de 2021, uma vez que a citada Lei nº. 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;





c) 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 **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso voluntário, mantido Auto de Infração e Intimação nº 20175001115, por falta de comprovação de fornecimento de material nos serviços tomados, pois, como evidenciado, há inversão do ônus da prova no caso concreto. Em razão da decadência tributária, à luz do § 4º do artigo 150 do CTN, fica excluído o período de janeiro a setembro de 2012, suprimindo-se, ainda, a multa por infração quanto ao período remanescente (outubro a dezembro de 2012), em obediência ao disposto no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplicando-se a retroatividade benigna decorrente do disposto art. 23, II, da Lei nº 2.833/2021.

**É o meu voto.**

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



**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**  
Conselheiro Relator