

Acórdão n.º 065/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 06 de novembro de 2023

Recurso n.º 465/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 201900003245)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO A MENOR DE ISSQN. SUBITEM 17.05. AUSÊNCIA DE NULIDADES IMPUTÁVEIS AO AUTO DE INFRAÇÃO. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS DO ART. 77 DO CTMM. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATIVA DO MUNICÍPIO DE MANAUS. ART. 3º, INCISO XVIII, DA LEI MUNICIPAL Nº 2.251/2017. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS NÃO CONFIRMADA PELA PROVA DOCUMENTAL NOS AUTOS. CONHECIMENTO E NÃO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. MANUTENÇÃO INTEGRAL 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 201900003245, 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, 06 de novembro de 2023.

**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

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



**RECURSO Nº 465/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 065/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2019.11209.12627.0.033962**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201900003245**  
**RECORRENTE: M. E. E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

## RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se de Recurso Voluntário, ao CARF-M, interposto pela empresa **M.E.E. NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, contra a **Decisão nº 059/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou pela manutenção do **Auto de Infração e Intimação nº 201900003245**, de 13 de junho de 2019, lavrado em desfavor da recorrente, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência do não recolhimento do ISSQN incidente sobre a prestação de serviços, enquadrados no item 17.05 da lista de serviços anexa da lei nº 2251/2017, no período de fevereiro a dezembro do ano de 2018, consubstanciando infringência ao art. 1º, § 1º, inciso III, e § 4º da Lei 1.090/2006, c/c arts. 38 e 39 do Decreto nº 3.725/2017, tendo por penalidade a prevista no art. 30, inciso I da Lei 254/94 com redação dada pelo art. 1º, da Lei 1.420/2010, que estabelece multa de 50 % do valor devido, cujo total do crédito tributário perfaz o valor de R\$ 648.027,45 (Seiscentos e quarenta e oito mil, e vinte e sete reais e quarenta e cinco centavos).

### ALEGAÇÕES DA AUTUADA

A atuada por intermédio do Processo nº 2019.11209.12613.0.0351328 apresentou sua defesa em primeira instância, e alegou as seguintes razões de impugnação:

a) Que o referido imposto é retido pelo tomador do serviço, e afirmou que o mesmo é o responsável pelo recolhimento do imposto que fora repassado aos cofres do município de Tefé, onde alega ser o local da prestação do serviço;

b) Ressalta, que sempre quando houve mudanças no sistema emissor da NFSe, tiveram a preocupação de comparecer ao Plantão Fiscal para obter informação quanto aos campos de retenção do ISSQN a pagar, seja ele pago pela impugnante ou pelo tomador do serviço quando couber;

c) Afirma que quando compareceram ao Plantão Fiscal, e explicaram sobre a operação da impugnante, foram orientados a reter o ISS na Nota Fiscal de Serviço, conforme Lei 2251/2017, Art. 6º, II, III, devido o tomador do serviço ser contribuinte substituto do ISS e pelo fato do serviço ser prestado em outro município o imposto deveria ser recolhido por parte do tomador para o município onde o serviço foi prestado;

d) Outro ponto levantado pela impugnante, é que em 20/08/2018 e 25/08/2018, foi iniciada uma fiscalização pela SEMEF, gerado pelos TIAFI Nos. 201801587 e 201801505, tais termos, tinha cobrança do ISS relativo aos serviços em outros municípios e o tomador por ser contribuinte substituto tributário, o ISS seria de





responsabilidade do tomador e mediante a afirmação e até mesmo da emissão das referidas notas fiscais, a auditora nos exigiu os contratos de prestação de serviços para comprovar se realmente os serviços eram executados em outros municípios, com a apresentação dos documentos exigidos e analisado, a mesma disse que os documentos apresentados cumpriram a exigência da fiscalização, dando por encerrada a cobrança do imposto. Ao final da alegação, solicitou que fosse anexado aos autos o relatório do parecer da auditora que fiscalizou em 2018.

Com base nessas premissas, o autuado pediu pela improcedência do AI e a nulidade do lançamento.

### **RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL**

O Auditor Fiscal autuante, nas fls. 36 e 37 dos autos, apresentou sua réplica, e refutou o recurso do autuado, pugnando pela manutenção do Auto de infração sustentando, em síntese, o seguinte:

1) Ratifica seu entendimento de que a autuação incluiu na base de cálculo do imposto o valor constante das notas fiscais de serviços emitidas pela impugnante, lista em anexo aos autos, quando da prestação de serviços tributáveis pelo ISS. Na ocasião, a auditoria fiscal entendeu que as notas se referiam a serviços efetivamente prestados e com ISS devido no local do estabelecimento do prestador, o município de Manaus. É assim que por não ter feito os recolhimentos, conforme sugerido, foi autuado nos termos da legislação vigente, pela falta desses mesmos recolhimentos;

2) Informa que o contribuinte ao impugnar o auto de infração o faz escudado na tese territorialista, entendendo que o ISS é sempre devido no local da prestação do serviço, alegando que desta forma foi orientado a proceder, por anterior auditoria, certamente na vigência de antiga interpretação;

3) Os fatos, no entanto, indicam que 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. No exercício de 2019 ao prestar tais serviços de locação, teve o ISS retido na fonte pelo tomador de seus serviços que repassou os valores assim retidos aos municípios em cujo território foi o serviço prestado. A auditoria interna constatou possível irregularidade nestas atividades e comandou o início de ação fiscal tendente a apurar a veracidade dos fatos, o que ocorreu com a constatação de serviços prestados em outros municípios com o ISS devido ao município de Manaus;

4) Por fim, ocorre que, o serviço de locação de mão de obra enquadra-se no item 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.

Diante disto, o auditor fiscal autuante, ratificou sua posição em relação a manutenção do AI nº 201900003245.

Em 09.03.2021, diante de tudo que foi exposto até aqui, o órgão julgador de primeira instância julgou procedente o AI, exarando a Decisão nº 059/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF.

A autuada, fazendo uso dos dispositivos legais, impetrou com Recurso Voluntário a este Conselho, requerendo que mediante fundamentos expostos por ela em seu recurso, que demonstraram o preterimento do direito de defesa da Recorrente, da ilegitimidade passiva da autuada/recorrente – da substituição tributária, do objeto contratual – enquadramento nas exceções do art. 3º, XX, subitem 17.05 da Lei nº 2251/2017, e do entendimento da não incidência do ISSQN sobre o contrato com a empresa ROSNEFT, pugna para que seja o Recurso Voluntário julgado **TOTALMENTE PROCEDENTE**, para se declarar nulo o AI.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

Antes de analisar o mérito da defesa apresentada, no caso do Recurso Voluntário a este Conselho, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do recurso, e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

Conforme o relatório aqui exposto, e de acordo com o Parecer do ilustre Representante Fiscal de nº 052/2023-RF/CARF-M/RF/1ª Câmara, no que diz respeito à formalidade do AI, temos que o mesmo obedece ao disposto no art. 77 da Lei nº 1.687/83, atendendo aos preceitos legais do que dispõe o Art. 142 do CTN, posto que a autoridade fiscal identificou todos os requisitos legais para a validade do lançamento.

Vejamos o que diz o art. 77 da Lei nº 1.687/83, e o art. 142 do CTN:

Art. 77. O auto de infração será lavrado no local da verificação e conterá:

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 cabível;

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 do processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração.

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.



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

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 nº 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. Reproduzo abaixo a ementa da decisão do STJ.

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, DE 05.03.2010. SUJEITO ATÍVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO DO 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 PRO POSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICA DA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENÇA 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 SUCUMBENCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 54.3-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.





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 nº 116/2003, deve-se 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 nº 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 nº 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, os serviços tipificados no subitem 17.05, possuem regra específica quanto à definição do local onde o ISSQN será devido.

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 que a empresa tomadora de serviço no caso, a empresa Rosneft Brasil E&P LTDA, está estabelecida na Av. Mario Ypiranga 315, Adrianópolis, na cidade de Manaus.

A Recorrente, em seu recurso, 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 o 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.”

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 XXV III da Lei nº 1.089/2006 que dispunha, na época da ocorrência do fato gerador, sobre os regimes de substituição tributária e responsabilidade tributária.

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, constante nos autos, constatamos a existência de estabelecimento da empresa tomadora, situada na Av. Mário Ypiranga, 315, Bairro Adrianópolis, no Município de Manaus, com inscrição municipal nº 21901801.

Quanto a 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 nº 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 do estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, aplica-se aos fatos aqui analisados. Portanto, o ISSQN é devido no município de Manaus, cabendo a Recorrente o dever legal de responder pelo ISSQN próprio gerado sobre os serviços de fornecimento de mão de obra prestados, tipificados no subitem 1.7.05 da lista de serviços anexa à Lei nº 2251/2017.

Isto posto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo, na íntegra a Decisão de Primeiro Grau e o Auto de Infração e Intimação nº 201900003245, de 13 de junho de 2019.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 06 de novembro de 2023.

**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Conselheiro Relator