



Acórdão n.º 074/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 18 de dezembro de 2023

Recurso n.º 685/2022 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175000549)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.**

Relatora: Conselheira **IVANA DA FONSECA CAMINHA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO AFERIDA A PARTIR DAS DCTFS. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 142 DO CTN E 36, I, DO PAT. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA NO ÂMBITO DO CARF-M. ARGUIÇÃO DE PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO SUJEITO PASSIVO E CONFIRMADA PELA AUTORIDADE AUTUANTE. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.**

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 20175000549**, de 12 de junho de 2017, 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 dezembro 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 685/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 074/2023 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.026915
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000549
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
RELATORA: Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA

RELATÓRIO

A **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**, fundamentada no Artigo 85, da Lei nº 1.697/1983, recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 342/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000549**, de 12 de junho de 2017, lavrado contra **SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.**, na qualidade de substituto tributário, em decorrência da ausência de retenção e recolhimento de ISSQN, incidente sobre a impositação dos serviços tipificados no subitem 1.03 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e tomados no período de **MARÇO** a **NOVEMBRO/2013**, consubstanciando infração ao Artigo 2º, inciso II, da Lei Municipal nº 1.089/2006.

DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

A Autuada, em sede de Impugnação alega que:

No decorrer do procedimento fiscal, a Impugnante foi intimada para apresentar somente as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) referentes ao período entre Janeiro de 2010 e Junho de 2014. Contudo, alega-se que a DCTF oferece apenas indícios das operações relacionadas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), pois fornece informações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e a razão para tal retenção.

Ressalta a Impugnante que esses indícios são limitados, uma vez que a DCTF não fornece detalhes suficientes sobre a razão das operações, a destinação dos valores e não contém dados sobre a alíquota aplicada para o cálculo do IRRF. Ademais, não há discriminação sobre qual estabelecimento realizou a operação, visto que a legislação federal centraliza todas as informações na Matriz.

Argui que a fiscalização cometeu equívocos ao considerar os dados da DCTF como um fim em si mesmos, em vez de um meio para obtenção de informações mais detalhadas. A falta de detalhamento levou a um arbitramento dos valores das DCTFs para as bases de cálculo do ISSQN, resultando em uma autuação genérica e sem uma descrição adequada dos serviços.

Sustenta, ainda que essa falha pode ser justificada exatamente pela ausência de profundidade na fiscalização: ao se dar por satisfeita pelas informações constantes das DCTFs, a Autoridade Fiscal acabou por não se municiar de todos os dados necessários para chegar às suas conclusões e, conseqüentemente, para amparar a própria autuação. Como



Endereço: Av. Japurá, Nº 465, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

resultado, não há elementos para uma descrição fidedigna dos fatos e para o enquadramento desses serviços importados - e uma vez ausente a descrição real dos fatos, registra-se ofensa ao Artigo 77, da Lei nº 1.697/1983 (Código Tributário do Município de Manaus), na medida em que a Autoridade Fiscal se amparou, exclusivamente, em documentação imprópria (DCTFs) quando possuía outros elementos para chegar às corretas bases de cálculo do ISSQN, houve, em verdade, um arbitramento indireto dessa base de cálculo - arbitramento esse notadamente ilegal por violar as normas constantes do Artigo 148, do Código Tributário Nacional – CTN.

A Impugnante enfatiza, ainda, que todos os valores devidos a título do ISSQN foram recolhidos, mas a Autoridade Fiscal não considerou adequadamente a base desses pagamentos, tributando todas as operações indiscriminadamente. Argumenta que a legalidade, a verdade material e a segurança jurídica devem ser preservadas, e a autuação carece de fundamentação apropriada.

Por fim, a Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração, argumentando a ausência de descrição apropriada dos serviços e vícios na determinação da base de cálculo.

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:

A autoridade fiscal, por ocasião da réplica fls. 1.337, junta aos autos a Planilha de Controle das DCTFS em que constam os valores e números dos Contratos de Câmbios e os DAMs os quais foram apresentados pelo Contribuinte, asseverando que:

“O AI em lide trata dos Contratos de Câmbios 111990645, 112286945, 115408547, 115408552, 115408562, 115802667, 115803007, 116618591, 117430839, 117843676 e 118220986, e após a lavratura do mesmo e na argumentação apresentada pelo contribuinte o mesmo comprovou os pagamentos dos impostos devidos, conforme constam nos documentos anexados nesta ocasião. Pelo exposto e considerando a comprovação dos pagamentos dos impostos devidos pelo contribuinte, concordo com a solicitação do mesmo no sentido de anular o respectivo Auto de Infração.”

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:

Na sequência os autos foram conclusos à Primeira Instância Administrativa a qual exarou a **DECISÃO N° 342/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, julgando nulo o Auto de Infração e Intimação nº 20175000549, de 12 de junho de 2017, haja vista a impropriedade na capitulação da infringência e a deficiência da motivação (falta de 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 nº 1 697/1983.

A ilustre Representação Fiscal, em seu **PARECER N° 065/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 1.376/1.381, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de Primeiro Grau, ratificando a Decisão primária que declarou **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 20175000549**.

É o Relatório.



V O T O

O contribuinte arguiu que todos os valores devidos a título do ISSQN foram recolhidos e que a diferença encontrada pelo fisco decorreu do fato de que a autoridade autuante não considerou os valores devidos a outras Prefeituras e que constam da DCTF, pois esta, por norma federal, é declarada pela Matriz e alega, também, que há casos de não incidência do ISS.

Nesta senda, é importante evidenciar que, ainda que a autoridade fiscal, na sua Réplica fls. 1.337 dos autos, tenha constatado o pagamento do crédito tributário devido, deixo de solicitar a baixa do processo em diligência para verificar os alegados recolhimentos feitos, em função de que a peça vestibular está eivada de vícios e o pagamento ou não do crédito tributário, não influenciará a conclusão dos presentes autos.

Passemos, pois, a analisar o lançamento contido no Auto de Infração e Intimação sob exame:

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, deve-se recorrer ao que preceitua o § 1º, do Artigo 1º, da Lei Municipal nº 714/2003, in verbis: (lei aplicável à data do fato gerador)

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 considera-se ocorrido no caso em questão, deve-se observar o que dispunha o Artigo 6º, § 1º, da Lei Municipal nº 714/2003, “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:

I - as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras ou intermediárias de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

(...)

§ 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, observa-se, que no caso de importação de serviços, o fato gerador é considerado ocorrido na data de fechamento do contrato de câmbio ou do registro do 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 DECLARAÇÕES DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS – DCTFs, em detrimento do documento probatório imprescindível que é o Contrato de Câmbio, em total descumprimento da norma contida no Artigo 142, do CTN, que obriga a autoridade lançadora determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, “*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).

Evidencia-se que, ainda que conste do Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação – TIAF nº 117399, fl. 05, a solicitação dos contratos de serviços e de câmbio, não consta dos autos qualquer informação de que teriam sido entregues pelo contribuinte tais documentos. Ao revés, não consta do lançamento qualquer menção aos contratos de câmbio, seja no corpo do próprio Auto de Infração e Intimação seja em quadro complementar, somente na Réplica é que a autoridade autuante cita os contratos de câmbio envolvidos e os compara com as DCTF, em quadros anexos para concluir que o pagamento do imposto devido foi efetuado na totalidade pela Impugnante concluindo pela nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20175000549.

Dito isto portanto, o Auto de Infração e Intimação guerreado 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 20, da Lei nº 3.008, de 09 de janeiro de 2023, que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário do Município – PAT de Manaus, repete a mesma regra então constante do Decreto nº 681/1991, que regulamentava a questão à época. Pois bem, o P.A.T estabelece no citado Artigo 20, 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. 20. 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 - a local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;



Endereço: Av. Japurá, Nº 486, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4950

V - a ciência 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. (grifou-se).

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 e qualquer Auto de Infração e Intimação. Apenas teve como base as 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. 35 do P.A.T. ²

Por imposição da norma supra, 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 assim, não são capazes, sozinhas, de dar sustentação à lavratura do Auto de Infração em discussão. Pois, como já demonstrado e fundamentado, o único documento que, sozinho, possui essa qualidade é o contrato de fechamento de câmbio nos casos de importação de serviços.

Nesta senda, a 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 sentido, foram os seguintes Acórdãos: Acórdão nº 013/2023, Acórdão nº 019/2023, Acórdão nº 039/2023, Acórdão nº 069/2022, Acórdão nº

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

² Art. 35. O ônus da prova incumbe:

I – à Fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação;

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



Endereço: Av. Japurá, Nº 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-9980

067/2022, Acórdão nº 063/2022, Acórdão nº 058/2022, Acórdão nº 056/2022, Acórdão nº 055/2022, Acórdão nº 053/2022, Acórdão nº 048/2022, Acórdão nº 034/2022, Acórdão nº 031/2022 e Acórdão nº 027/2022.

Assim, 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.

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 pela autuada, tampouco comprova a ocorrência do fato gerador e não determina a exata base de cálculo, deixando de fornecer as informações e a documentação comprobatória da infração imputada.

Diante de tudo o que foi exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício, julgando **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000549**, de 12 de junho de 2017.

É o meu Voto.

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

IVANA DA FONSECA CAMINHA
Conselheira Relatora