



Acórdão n.º 010/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 26 de fevereiro de 2024

Recurso n.º 455/2022 – CARF-M (A.I.I. nº 201800002857)

Recorrente: **ERAM ESTALEIRO RIO AMAZONAS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SERVIÇOS PRETADOS TIPIFICADOS NO SUBITEM 14.01 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. INDICAÇÃO E ENQUADRAMENTO EQUIVOCADO PELA AUTUADA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DOMICÍLIO E UNIDADE ECONÔMICA COM PODERES DECISÓRIOS NO MUNICÍPIO DE MANAUS. ORIENTAÇÃO DO STJ. PRINCÍPIO DE DIALETICIDADE. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ERAM ESTALEIRO RIO AMAZONAS 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 nº 201800002857**, de 28 de novembro de 2018, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

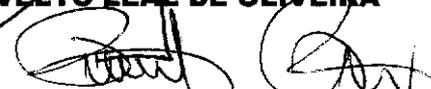
Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 26 de fevereiro de 2024.


ROBERTO SIMÃO BULBOL

Presidente, em exercício


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Relator


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 IVANA DA FONSECA CAMINHA.



RECURSO Nº 455/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 010/2024 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12627.0.062568
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002857
RECORRENTE: ERAM ESTALEIRO RIO AMAZONAS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

ERAM ESTALEIRO RIO AMAZONAS LTDA. interpõe Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **DECISÃO Nº 245/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF** que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002857**, de 28 de novembro de 2018, com ciência em 29 de novembro de 2028, lavrado em função da falta de recolhimento do ISSQN incidente sobre a prestação de diversos serviços classificados pela Recorrente no subitem **7.02** da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (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 [exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS]), referente a **JULHO/2014 a OUTUBRO/2015 e DEZEMBRO/2015** (fl.2), consubstanciando infringência ao Artigo 1º, § 1º, inciso III e § 4º, da Lei nº 1.090/2006 c/c Artigo 17, do Decreto nº 9.139/2007, com penalidade aplicada com fundamento no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, que estabelece multa de 50% aos que deixarem de recolher o ISSQN, matéria disposta à fl. 2 da peça de lançamento. Foram anexados ao Auto de Infração em epígrafe um Quadro Demonstrativo (fl.3) do montante do tributo e encargos incidentes, contendo ano, mês, alíquota, movimento econômico, imposto a recolher, multa por infração, atualização monetária, juros de mora e total a pagar; uma planilha (fls. 4-25) contendo todas as prestações objeto do lançamento tributário, composta de 256 itens, descrevendo o número do item, nome do tomador, número da NFS emitida pela contribuinte, ano/mês de competência, data de emissão da NFSe, local da prestação de serviço, descrição do serviço, atividade descrita no documento fiscal, alíquota, código do serviços (item da Lista) e valor total da NFS; Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 27-28) com esclarecimento da motivação do lançamento efetuado, nos seguintes termos: *“Verificamos, na documentação apresentada, que não recolheu o ISS para o Município de Manaus, em relação aos serviços prestados a empresas localizadas em outros municípios, pois os caracterizou para pagamento no local da prestação do serviço, mas não estão nas exceções estabelecidas no Art. 3º da lei 714/2003. Foi, assim, lavrado o Auto de Infração e Intimação nº201800002857.”* (fl.27)

**DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA EM SEDE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:**

A empresa autuada, em sua Impugnação interposta à Primeira Instância Administrativa, fez as seguintes alegações, assim relatadas sinteticamente pela autoridade julgadora de Primeiro Grau, às fls. 180-181:

2018.11209.12613.0.085445 (VOLUME 1) - 2021.11209.15433.0.197090 (Folha 180)



PREFEITURA DE MANAUS
SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS E TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO SUBSECRETARIA DE RECEITA
DEPARTAMENTO DE TRIBUTAÇÃO
DIVISÃO DE ANÁLISE, JULGAMENTO E ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Das Razões de Impugnação

A Autuada, por meio do processo n.º 2018.11209.12613.0.085445, de 27/12/18, apresenta as seguintes razões de impugnação, confira-se:

- **PRELIMINARMENTE**, alega, estar enquadrada nas exceções estabelecidas no art. 3.º da Lei n.º 714/2013, revogada pela lei n.º 2.251/2017, e que os serviços foram prestados fora do município de Manaus;

Que firmou contrato com a HERMASA, estabelecida em Itacoatiara e que prestava serviço dentro das dependências da contratante, mas toda mão de obra da empresa autuada/contratada é residente e domiciliada no município de Itacoatiara/AM.

Que Construção Naval é derivada da construção civil, por isso, os serviços de manutenção de estrutura flutuante, estrutura naval e embarcações estão tecnicamente incorporados na construção civil, de modo que os Estaleiros podem usar o código 7.02 quando vinculados as atividades de construção, conservação, modernização, conversão ou reparos de unidades marítimas.

Que prática reparos navais como modalidade de empreitada mista, de modo que ao contratar a prestação e serviços na área de manutenção de estruturas flutuantes e embarcações (engenharia civil) dentro do estabelecimento da contratante (empreitada) e no endereço da contratante (Itacoatiara), tem-se o dever de utilizar o código 7.02, conforme LC 116 de 31/07/2003, entendendo que o tributo deva ser cobrado no município onde tenha ocorrido o fato gerador, nos termos do art. 3.º, III, da Lei Complementar 116/03.

- A base de cálculo do ISSQN dos serviços 7.02 é o valor da mão de obra, devendo ser excluídos os de materiais empregados nos serviços, conforme § 1.º do art. 7.º da LC 116/03, citando jurisprudência pátria para os casos de base de cálculo para obras de construção civil.

Finaliza a preliminar aduzindo que:

Desta forma, a receita municipal age de modo ilegal e abusivo ao exigir o ISSQN sobre os serviços prestados em outros Municípios, pois o Tomador do serviço no município de Itacoatiara/AM, reteve na fonte o percentual de cinco por cento (5%), no total de R\$ 484.539,42 e o Fisco do Município de Manaus está cobrando o percentual de cinco por cento (5%), ocorrendo em ~~bitributação~~, conforme planilha emitida pelo Departamento de Administração e Fiscalização Tributária - DEAFIT, com o fito de apurar e posteriormente exigir os respectivos valores constantes nos autos de infração acima referidos.



Quanto ao Mérito e pedido final assim resumiu a Julgadora de Primeira Instância Administrativa: (fl.181)

No mérito, alega efeito confiscatório da multa, alegando o princípio da moralidade administrativa, da razoabilidade e Proporcionalidade, Direito de Propriedade e princípio do Não-Confisco;

Ao final, requer:

- (I) Seja acolhida a presente Impugnação em seu caráter suspensivo;
- (II) Seja julgada, em caráter preliminar, A NULIDADE DA AUTUAÇÃO NA FORMA SUSCITADA, uma vez que imputada ao contribuinte uma obrigação tributária amparada por enquadramento legal incorreto e bitributação, sendo que, o ISSQN foi retido na fonte pelo Tomador, onde, há prova documental juntada no processo.
- (III) No mérito, sejam julgados improcedentes todos os termos do Auto de Infração, declarando-se, por via de consequência, a também inexistência do Processo Administrativo, finalizando com o consequente arquivamento do mesmo, face ao não atendimento aos princípios constitucionais da Moralidade Administrativa, Proporcionalidade, Razoabilidade, do Direito de Propriedade, Não Confisco e da capacidade contributiva;

Subsidiariamente requer o protesto de prova por todos os meios admitidos em lei, inclusive prova pericial e documental.

RÉPLICA DAS AUDITORAS FISCAIS AUTUANTES:

As autoridades lançadoras assim se manifestaram às fls. 117-118:

1- A lavratura do Auto de Infração nº 201800002857 ocorreu em virtude do impugnante não ter efetuado o recolhimento do ISS de notas fiscais eletrônicas, emitidas para as empresas Hermasa Navegação da Amazônia S/A, Rebras- Rebocadores do Brasil S/A, Amaggi Exportação e Importação Ltda. e Tugbrasil Apoio Portuário S/A. O serviço foi efetuado fora do Município de Manaus com a utilização do subitem 7.02, o que caracterizou exceção prevista na Lei 2.251, de 02.10.17, quanto à incidência do imposto no local da prestação.

2- No entanto, os serviços executados foram:

- Hermasa Navegação da Amazônia S/A – manutenção em embarcação;
- Rebras-Rebocadores do Brasil S/A – reparo em embarcação;
- Amaggi Exportação e Importação Ltda. – manutenção em embarcação;
- Tugbrasil Apoio Portuário S/A – reparo em embarcação.

3- Considerando a descrição dos serviços acima mencionados, constantes em contrato, proposta e planilha de custo, verificamos que se referem ao subitem 14.01 da Lei 2.251/17, portanto, não elencados nas exceções previstas no Art. 3º da mesma (ISS devido no local da prestação).



4- Desse modo, o referido imposto deve ser recolhido para o Município de Manaus, local do estabelecimento do prestador. Assim, somos pela manutenção do Auto de Infração nº 201800002857.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU:

A Primeira Instância Administrativa, por meio da **DECISÃO Nº 045/2021 - DIJET/DETRI/SEMEF** (fls. 179ss), julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002857**, de 28 de novembro de 2018, em razão de não ter sido demonstrado a unidade econômica ou profissional em outros Municípios dos tomadores de serviços, destacando que a autuada fez menção somente aos serviços tomados pela empresa HERMASA (fl.184), confessando fictamente as prestações destinadas para os demais tomadores, deixando claro que as auditoras, pela descrição dos serviços colocados NFS, não se trata de seu enquadramento no subitem 7.02 e sim no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar (fl. 184). A autoridade julgadora de Primeiro Grau deixa claro que a autuada possui estabelecimento em Manaus, sendo que a forma de o demonstrar está assentada na jurisprudência por ela colacionada, do qual se extrai o seguinte trecho da fl. 186:

À luz das recentes interpretações jurisprudenciais acerca do tema, 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.

Portanto, necessária à existência de uma organização sob a forma unidade econômica indispensável à prestação do serviço, pois não será apenas a declaração de "estabelecimento prestador" pelo contribuinte que servirá como aspecto espacial para a tributação pelo Município competente.

A julgadora assim integrou legislação aplicada à jurisprudência nacional (fl.188) sobre o tema integrando o texto com o Artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003 e Lei Municipal 714/2003 (fl.189):

Melhor dizendo, inexistindo "unidade econômica ou profissional" da empresa no local onde eventualmente os funcionários se deslocam para a prestação de determinado serviço, sobeja indevida, de acordo com a regra geral estabelecida pelo caput do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, a cobrança do tributo.

A Lei Municipal nº 714/2003, em consonância com a Lei Complementar nº 116/2003, contemplou, por exclusão, na segunda parte do "caput" do seu art. 3º, *verbis*, que o ISSQN é considerado prestado e devido "no local do domicílio do prestador":

"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 XX, quando o imposto será devido no local: (grifou-se)



DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Em seu Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 222 ss), a Recorrente traz a colação as alegações consignadas na Impugnação interposta, acrescentando argumentos não contemplados na Impugnação de Primeira Instância, assim resumidos pela Representação Fiscal desta Câmara Julgadora à fl. 269:

Às fls. 222/249, segue acostado o recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo autuado, que retoma alguns argumentos apresentados na impugnação e traz outros, no sentido de que: a) a decisão não teria discutido o motivo do desenquadramento do item 7.02 para o item 14.01; b) os serviços prestados teriam sido executados em outros municípios ; c) a construção naval é derivada da construção civil; d) serviços de reparos navais como modalidade de empreitada mista; e) serviços código 7.02, base de cálculo seria apenas o serviço; f) busca da verdade material no processo administrativo; g) afronta aos princípios da moralidade, razoabilidade e ao direito à propriedade; h) Princípio do não-confisco com relação à multa aplicada.

Requer, ao final, o provimento do recurso voluntário, com a consequente nulidade do auto de infração lavrado.

DO PARECER DA REPRESENTAÇÃO FISCAL:

O ilustre Representante Fiscal por meio de seu **PARECER Nº 053/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara** (fls. 285ss), opinou pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto, a fim de que seja mantida integralmente a Decisão de Primeiro Grau pela procedência da autuação.

É o Relatório.



V O T O

Inicialmente, destacamos o atendimento pela Recorrente dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade, podendo o Recurso interposto ser apreciado por este Órgão Colegiado.

Quanto às razões recursais, recorremo-nos ao sintético e eficiente resumo efetuado pelo ilustre Representante Fiscal, nos seguintes termos:

Às fls. 222/249, segue acostado o recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo autuado, que retoma alguns argumentos apresentados na impugnação e traz outros, no sentido de que: a) a decisão não teria discutido o motivo do desenquadramento do item 7.02 para o item 14.01; b) os serviços prestados teriam sido executados em outros municípios ; c) a construção naval é derivada da construção civil; d) serviços de reparos navais como modalidade de empreitada mista; e) serviços código 7.02, base de cálculo seria apenas o serviço; f) busca da verdade material no processo administrativo; g) afronta aos princípios da moralidade, razoabilidade e ao direito à propriedade; h) Princípio do não-confisco com relação à multa aplicada.

Convém, destacar dois aspectos da manifestação do ilustre Representante Fiscal, quais sejam: **primeiro**, às fls. 286-287, quanto às alegações “c”, “d” e “e” acima descritas, quando alerta, sobre a necessidade de observância do Princípio da Dialeticidade Recursal, nos seguintes termos: *“ Com relação aos três pontos levantados, verifica-se que o recorrente apenas repetiu de forma literal os textos indicados nas razões de impugnação, não indicando ou especificando qualquer relação com a decisão recorrida, em evidente afronta ao princípio da dialeticidade recursal, pelo que deixo de conhecer e me manifestar sobre os mesmos nesta esfera recursal. Nada obstante, importa salientar que os argumentos foram conhecidos e enfrentados pela Primeira Instância.”* (fl.286); **segundo**, às fls. 288-289, quanto às razões recursais “a”, “f” e “g”, configuram inovação recursal, não sendo passível de julgamento em Segunda Instância a matéria não prequestionada em sede de Impugnação, ficando caracterizada a inovação recursal, ensejando a preclusão consumativa, nos seguintes termos:

A Impugnação/Manifestação de Inconformidade, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa. Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem . Não podem ser deduzidas em recurso ao CARF, em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

Nesse sentido, adotamos integralmente a jurisprudência do CARF federal trazida à colação pela Representação Fiscal, disposta às fls.288-290.

Quanto à alínea “h”, Princípio do Não-Confisco, em relação à multa aplicada no Auto de Infração em epígrafe, esclarecemos que essa matéria será tratada posteriormente.



Endereço: Av. Japurá, Nº 468, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 5215-4960

Em relação ao pedido de perícia, somos pela rejeição, pois entendemos presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, sendo, portanto, prescindível o pedido de diligência ou perícia.

Antes de uma análise melhor da matéria em apreciação neste Conselho, convém esclarecer que a autoridade de Primeiro Grau cuidou inicialmente de enfrentar os pressupostos formais e materiais do Auto de Infração e Intimação, às fls. 182-183, transcrevendo os Artigos 76 e 77 do Código Tributário Municipal, reconhecendo como presentes todos os requisitos legais do lançamento. Vejamos os dispositivos da legislação local:

Art. 76. O lançamento de crédito tributário ou de multa por infração por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento.

(...)

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 impugna-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 de auto não acarretarão nulidade, quando do processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração.

Ficou caracterizado, como visto no Relatório que antecede o presente Voto, o cuidado das Auditoras Fiscais lançadoras em descrever na peça de lançamento os elementos formais e a materialidade do lançamento, com zelo bem claro em explicitar a materialidade ao anexarem ao Auto de Infração em epígrafe: o **Quadro Demonstrativo** do montante do tributo e encargos incidentes (fl.3), contendo ano, mês, alíquota, movimento econômico, imposto a recolher, multa por infração, atualização monetária, juros de mora e total a pagar; **uma planilha** (fls. 4-25) contendo todas as prestações objeto do lançamento tributário, composta de 256 itens, descrevendo o número do item, nome do tomador, número da NFS emitida pela contribuinte, ano/mês de competência, data de emissão da NFSe, local da prestação de serviço, descrição do serviço, atividade descrita no documento fiscal, alíquota, código do serviços (item da lista) e valor total da NFS; **Termo de Encerramento de Fiscalização** (fls. 27-28) com esclarecimento da motivação do lançamento efetuado, nos seguintes termos: *“Verificamos, na documentação apresentada, que não recolheu o ISS para o Município de Manaus, em relação aos serviços prestados a empresas localizadas em outros municípios, pois os caracterizou para pagamento no local da prestação do serviço, mas não estão nas exceções estabelecidas no Art. 3º da lei 714/2003”*.

A matéria em questão gira em torno do local da prestação de serviço para efeito de incidência do ISSQN, visando a identificar quem é o sujeito ativo para exigir o referido tributo, bem como a verificação da classificação dos serviços prestados à luz da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com transcrição literal na legislação local.



De início, precisamos reiterar que essa matéria tem como fonte a Lei Complementar Nacional do ISSQN, bem como a interpretação jurisprudencial sobre o local da prestação de serviços. Como a controvérsia envolve também o tipo de serviço prestado, vamos buscar abordá-los conjuntamente para melhor compreensão do tema, transcrevendo o Artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003, bem como seu Artigo 4º, reproduzidos integralmente na legislação local, bem como dos subitens da Lista de Serviços envolvidos na matéria (7.02 e 14.01), “*verbis*”:

“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 XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016). (Grifo nosso)

Art. 4º - Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (Grifamos).

(...)

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

(...)

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 (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).” (Grifo nosso).

Destacamos que todas as Notas foram emitidas pela sede da Recorrente em Manaus, **presumindo-se naturalmente ser este o estabelecimento prestador**, sendo todas as prestações feitas a apenas quatro empresas tomadoras de fora de Manaus, destacados resumidamente na réplica das Auditoras Fiscais, quais sejam, **HERMASA NAVEGAÇÃO DA AMAZÔNIA**, referente a serviço de reparo em embarcação, **REBRAS - REBOCADORES DO BRASIL S. A.**, com serviço de reparo em embarcação, **AMAGGI - EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**, destacando o serviço de manutenção em embarcação e a **TUGBRASIL APOIO PORTUÁRIO S. A.**, igualmente serviço de reparo em embarcação, todos tomadores sendo de fora de Manaus, conforme se verifica na transcrição da referida Réplica:



1- A lavratura do Auto de Infração nº 201800002857 ocorreu em virtude do impugnante não ter efetuado o recolhimento do ISS de notas fiscais eletrônicas, emitidas para as empresas Hermasa Navegação da Amazônia S/A, Rebras- Rebocadores do Brasil S/A, Amaggi Exportação e Importação Ltda. e Tugbrasil Apoio Portuário S/A. O serviço foi efetuado fora do Município de Manaus com a utilização do subitem 7.02, o que caracterizou exceção prevista na Lei 2.251, de 02.10.17, quanto à incidência do imposto no local da prestação.

2- No entanto, os serviços executados foram:

- Hermasa Navegação da Amazônia S/A – manutenção em embarcação;
- Rebras-Rebocadores do Brasil S/A – reparo em embarcação;
- Amaggi Exportação e Importação Ltda. – manutenção em embarcação;
- Tugbrasil Apoio Portuário S/A – reparo em embarcação.

3- Considerando a descrição dos serviços acima mencionados, constantes em contrato, proposta e planilha de custo, verificamos que se referem ao subitem 14.01 da Lei 2.251/17, portanto, não elencados nas exceções previstas no Art. 3º da mesma (ISS devido no local da prestação).

Quanto à Decisão recorrida, a Primeira Instância destacou um aspecto importante de que foi uma impugnação parcial, como se pode verificar na seguinte manifestação da autoridade julgadora primária, à fl. 184:

Faz-se mister destacar que a Autuada reconhece que não houve recolhimento do imposto para o Município de Manaus sob alegação de que os serviços foram executados nas dependências da contratante Hermasa Navegação da Amazônia S/A, tendo impugnado, exclusivamente, os serviços prestados para Hermasa.

Nessa esteira, verificamos que a Impugnante confessou fictamente, nos termos do art. 341 do CPC, aplicável subsidiariamente ao Processo Tributário, a incidência do ISSQN para o município de Manaus, em relação aos serviços prestados para as empresas dos Rebras-Rebocadores do Brasil S/A (reparo em embarcação), Amaggi Exportação e Importação Ltda. (manutenção em embarcação) e Tugbrasil Apoio Portuário S/A (reparo em embarcação). Assim, é devido o ISSQN para o município de Manaus, em relação aos serviços prestados para tais empresas, em razão de ausência de contraprova da ocorrência do fato gerador do ISSQN para o município de Manaus.

Tendo a Autuada impugnado somente os serviços realizados para a empresa Hermasa Navegação da Amazônia S/A, serão estes os serviços que nos deteremos em analisar. Por essa banda, para o deslinde da *questio juris*, necessário analisarmos a questão da 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.

Precisamos destacar que a Recorrente, ao mencionar o entendimento da Primeira Instância em relação à confissão ficta, não a objeta integralmente em seu Recurso, afrontando o Princípio da Dialeiticidade Recursal, deixando para tratar em sede preliminar (item III.2 – Serviços prestados fora do Município de Manaus (fato gerador) somente da HERMASA, nos seguintes termos (fls. 230,231):



III.2 – Serviços prestados fora do Município de Manaus (fator gerador).

A requerente em muitos dos seus serviços prestados são realizados fora do município de Manaus, como por exemplo, a prestação de serviços de manutenção e reparação em estrutura naval, estrutura flutuante e embarcações, onde firmou Contrato de Prestação de Serviços, (contrato em anexo) junto a empresa Hermasa Navegação da Amazônia S.A, no qual, é estabelecida na Estrada das Industrias, km 7,5 , Zona Urbana, Município de Itacoatiara, Estado do Amazonas, com CNPJ nº 84.590.892/0002-07, onde a prestação de serviço é feita dentro das dependências da empresa contratante, bem como toda a mão-de-obra da empresa contratada são residentes e domiciliados no município de Itacoatiara/AM.

Como não se deve enfrentar aquilo que foi confessado fictamente, vejamos somente o serviço prestado à **HERMASA NAVEGAÇÃO DA AMAZÔNIA S. A.**, descrito tanto pela Auditoras como pela Recorrente como prestação de serviço de manutenção e reparação em estrutura naval, estrutura flutuante e embarcações, conduzindo-nos ao subitem 14.01, **por ser tratar de manutenção em bens de terceiros**, não se aplicam na descrição de construção civil, sendo esse o entendimento do STJ no seguinte Julgado:



RECURSO ESPECIAL Nº 1.805.226 - SP (2018/0336126-4)

RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA
RECORRENTE : METALOCK BRASIL LTDA
ADVOGADOS : ENOS DA SILVA ALVES - SP129279
RENATO SODERO UNGARETTI - SP154016
ERIKA REGINA MARQUIS FERRACIOLLI - SP248728
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SANTOS
PROCURADOR : LUIZ SOARES DE LIMA - SP107408

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Trata-se de recurso especial manejado por Metalock Brasil Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (fl. 552):

APELAÇÃO E AGRAVO RETIDO - AÇÃO ORDINÁRIA - ISS, exercícios de 2008 a 2012 Município de Santos.

1) Hipótese de não conhecimento do agravo retido - Ausência de reiteração do pedido de julgamento em grau de recurso

2) Serviços de reparo e manutenção em embarcações e plataformas petrolíferas - Tributação por ISS - Possibilidade - No caso, verifica-se que parte dos serviços prestados obtiveram resultados dentro do território nacional - Imposto que deve ser recolhido no local do estabelecimento do prestador - Ausência de exportação de serviço - Isenção prevista no Decreto-Lei 244/67 - Inaplicabilidade - Ausência de cumprimento aos requisitos da norma de isenção - Sentença mantida.

RECURSO NÃO PROVIDO.

Extrai-se dos autos, pois, que a empresa recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que tem por atividade precípua a prestação de serviços de reparos e manutenção de navios e embarcações de bandeira estrangeira, assim como plataformas petrolíferas, de acordo com os seguintes itens da lista anexa à LC 116/03 (fls. 499/500):

14.01. - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.03 - Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.

14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ela fornecido.



Quanto ao significado de estabelecimento prestador, para fins de identificar o Município competente, seria imperiosa a apresentação dessa matéria em sede de Impugnação, o que não foi realizado, entretanto, esse assunto foi enfrentado com a jurisprudência mencionada nos autos, tanto em Primeira Instância quanto na manifestação da douta Representação Fiscal, no sentido de se demonstrar unidade econômica e profissional com poderes decisórios no Município da prestação do serviço, o que não ocorreu nos autos, conduzindo-nos ao entendimento de que a unidade de prestação de serviço é na sede, em Manaus. Integro ao presente Voto a jurisprudência acostada às fls. 185-188, 293-296), a qual referenda, à luz da Lei Complementar nº 116/2003, a necessidade de se **demonstrar unidade econômica ou profissional com poder decisório** no Município do tomador de serviço, o que não foi demonstrado em Primeira Instância, tampouco neste Recurso, especialmente sabendo-se que a NFS foi emitida pela sede em Manaus, não se podendo configurar o contrário nem mesmo para tomadora em discussão, pois a mera contratação de trabalhadores do Município onde se executa o serviço não demonstra o poder decisório nesse local, nem mesmo uma filial, pois se o contrato fosse celebrado por uma filial, o documento fiscal certamente seria emitida por este estabelecimento, bem como os contratos, demonstrando o poder decisório na filial.

Quanto à alegação do Princípio do Não-Confisco com relação à multa aplicada, deixamos claro que a Lei nº 2.385, de 27 de dezembro de 2018, que instituiu este CARF-M, veda qualquer análise quanto à constitucionalidade da legislação tributária do Município, a despeito de a jurisprudência de Tribunais Superiores, já mencionada em diversos julgados no âmbito deste Conselho, só considera confiscatória multa superior a 100% do valor do tributo lançado, o que não é o caso em análise, pois se trata de uma penalidade de 50% sobre o valor do ISSQN não recolhido. Vejamos o texto do dispositivo que trata da vedação acima mencionada:

"Art. 4º (...)

§ 1º É vedado aos órgãos do CARF-M pronunciarem-se sobre a constitucionalidade da legislação tributária e processual do Município."

Vejamos as seguintes jurisprudências, a título de informação quanto ao limite da multa por infração admitida pelos tribunais superiores:

RE 833106 AgR

Órgão julgador: Primeira Turma

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 25/11/2014

Publicação: 12/12/2014

Ementa: TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ - Pleno, relator ministro Ilmar Galvão - e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP - Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral. (Grifo nosso).

RE 863049 AgR-ED



Endereço: Av. Japurá, Nº 485, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 5215-4950

Órgão julgador: Primeira Turma

Relator(a): Min. LUIZ FUX

Julgamento: 15/09/2015

Publicação: 30/09/2015

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REGRA DO NÃO CONFISCO. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE PELO PODER JUDICIÁRIO. MULTA. APLICAÇÃO. VALOR SUPERIOR AO TRIBUTO DEVIDO. INCONSTITUCIONALIDADE. JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA NO STF. DISPENSA DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS.

Adotamos, ainda, a manifestação da douta Representação Fiscal, quanto à vedação preclusão consumativa de matérias caracterizadas com inovação recursal, quais sejam: busca da verdade material no processo administrativo e afronta aos Princípios da Moralidade, Razoabilidade e ao Direito de Propriedade.

Diante do que foi exposto e de tudo que dos autos constam, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do presente Recurso Voluntário no sentido que seja mantida a decisão de Primeira Instância Administrativa com a consequente **MANUTENÇÃO INTEGRAL** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002857**, de 28 de novembro de 2018.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 26 de fevereiro de 2024.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Conselheiro Relator