



Acórdão n.º 016/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 18 de março de 2024

Recurso n.º 092/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20175001116)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

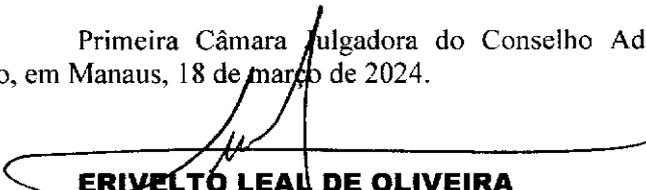
Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBITEM 7.02. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO USO DE MATERIAL NAS OPERAÇÕES. PRECEDENTES DO STJ. CONTRATOS APRESENTADOS CONSIDERADOS INÚTEIS COMO PROVA DE USO DE MATERIAIS POR FALTA DAS RESPECTIVAS ORDENS DE SERVIÇOS. PRODUÇÃO DE PROVA PRECLUSA - PARÁGRAFO 3º, DO ARTIGO 27, DA LEI Nº 3.008/2023. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ENGENCO 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 Negar Provimento ao Recurso Voluntário, **mantendo-se o Auto de Infração e Intimação n.º 20175001116**, de 26 de setembro de 2017, com exclusão da multa por infração, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei Tributária, 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 março de 2024.

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

  
**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

Relatora

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

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



**RECURSO Nº 092/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 016/2024 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.046805**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001116**  
**RECORRENTE: ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a **DECISÃO Nº 470/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, retificada conforme **TERMO DE RETIFICAÇÃO** (fl. 299), que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001116**, de 26 de setembro de 2017. Este auto foi lavrado contra a **ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**, na condição de substituta tributária, devido à falta de retenção e recolhimento do ISSQN sobre serviços de construção civil enquadrados no subitem 7.02, durante o período de **JANEIRO a DEZEMBRO/2013**.

A infração decorreu do abatimento indevido de 60% (sessenta por cento) da base de cálculo, violando o Artigo 2º, inciso I, da Lei nº 1.089/2006, com aplicação da penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, conforme redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, com efeito retroativo conforme Artigo 2º, do mesmo diploma legal combinado com o Artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, resultando em multa de 50% sobre o valor do imposto devido.

### **DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO:**

Manifesta-se a empresa autuada em sua defesa (fls. 112 a 116), conforme a seguir:

Solicita a conexão entre a matéria objeto do Auto de Infração e a do Processo nº 2017.11209.12613.0.029275, argumentando que a defesa apresentada lá deve ser anexada aos autos. Esta defesa é referente ao período de **JANEIRO de 2012 a SETEMBRO de 2015** e deve ser considerada em conjunto.

Alega que sua atividade principal é a incorporação e construção de imóveis, e que os contratos que geraram o movimento econômico tributável e constante no Auto de Infração são oriundos de contratos de empreitada global (material e mão de obra).

Argumenta que não deve ser incluído na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço, conforme previsto nos itens 7.02 e 7.05 da Lista anexa à Lei nº 714/2003. Sugere que apenas 40% do preço do serviço seja considerado como base de cálculo.

E ao final requer:



▪ A juntada do Processo nº 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 2013 a dezembro de 2013,

▪ 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.

Em sua defesa, anexa aos autos, às fls. 10 a 111, comprovantes de pagamento de tributos municipais e contratos padrão de prestação de serviço por empreitada celebrados entre várias empresas e a própria Impugnante.

**DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:**

A Auditora Fiscal autuante, em sua Réplica, às fls. 166 a 170 dos autos, argumenta que:

Por meio da Designação de Ação Fiscal – DAF3 nº 1.245/2017, foi realizada uma fiscalização pontual para cobrança de ISSQN não retido na fonte devido a abatimentos considerados indevidos pela fiscalização. Durante essa ação, a autuada reconheceu alguns valores como devidos e realizou o recolhimento, enquanto outros não foram pagos.

Após o término do prazo de notificação e a ausência de recolhimento, o Auto de Infração em questão foi emitido.

Todos os valores apresentados na defesa foram considerados no Auto de Infração para apuração do valor devido.

É observado que os serviços de todas as Notas Fiscais mencionadas no Auto de Infração estão enquadrados no subitem 7.02.

A legislação municipal que regula a dedução dos materiais fornecidos pelo prestador e das subempreitadas da base de cálculo do ISSQN é o Decreto nº 7.122/2003, que estabelece, em seu Artigo 9º, alguns critérios para esses abatimentos. Estes critérios não foram observados pelo contribuinte, conforme evidenciado pela descrição contida nas Notas Fiscais.

Os contratos de prestação de serviço apresentados pela Impugnante não foram considerados, pois não atenderam às formalidades legais devido à ausência da assinatura de duas testemunhas.

Durante a fase de instrução processual, a instância a quo emitiu o **DESPACHO nº 055/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, solicitando que a autoridade fiscal juntasse



aos autos ou elaborasse, um Quadro Demonstrativo da composição da base de cálculo e do respectivo valor principal do imposto objeto da autuação.

À fl. 201, a autoridade autuante afirma que o quadro foi elaborado, entregue e assinado pelo representante da empresa, e uma das vias foi anexada ao respectivo Auto de Infração e Intimação, conforme relatado na ocorrência verificada durante o lançamento. No entanto, o servidor responsável pela formalização do processo do Auto não juntou o quadro ao Processo, arquivando-o na repartição fiscal. Para finalizar sua manifestação, a autoridade anexa o quadro demonstrativo aos presentes autos, juntando-o nas páginas 202 a 227.

Inconformada com a **DECISÃO N° 470/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 201750001116** interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando os argumentos já apresentados em Primeira Instância quanto à validade da redução da base de cálculo em 60% (sessenta por cento) nas operações descritas nas Notas Fiscais listadas no Quadro das páginas 185 a 202. Além disso, acrescenta que os contratos apresentados têm validade incontestável, conforme o Artigo 104, do Código de Processo Civil, que estabelece os requisitos para a validade do negócio jurídico. A ausência da assinatura de duas testemunhas tem o propósito de evidenciar que os contratos foram celebrados de forma voluntária pelas partes, e não há previsão expressa na legislação brasileira que exija a presença de duas testemunhas como requisito de validade dos contratos. Essa exigência existe apenas para constituir o instrumento (Contrato) em título executivo extrajudicial, conforme o Artigo 784, do Código de Processo Civil e para comprovar a regularidade da contratação, da apuração e do pagamento do ISSQN devido, a Recorrente apresentou:

a) uma planilha geral que envolve todos os pagamentos realizados a prestadores de serviços no período de 2012 a 2015, elaborada pelo agente fiscal. (doc. 6, anexo à defesa de fls. 113/119);

b) uma planilha onde consta somente as diferenças do ISSQN, com identificação dos prestadores de serviços que não integralizaram os pagamentos. (doc. 07, anexo à defesa de fls. 112/118). As diferenças de imposto foram pagas pela Recorrente, conforme DAMs anexos (doc. 05, anexo à defesa de fls. 113/119).

c) uma planilha com identificação dos prestadores de serviços com contrato de empreitada global (serviço/material), cujo imposto foi recolhido. (doc. 08, anexo à defesa de fls. 113/119).

Ao final pede pelo provimento do presente Recurso para determinar a reforma da **DECISÃO N° 470/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, declarando, ao final total improcedência à exigência fiscal.

A Representação Fiscal, nos termos do **PARECER N° 73/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 256 a 266, opinou pelo **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário a fim que de seja **MANTIDO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 20175001116**, com exclusão da multa por infração.

**É o Relatório.**



## V O T O

Antes de adentrar ao mérito, considero presentes os pressupostos procedimentais (tempestividade e regularidade quanto à representação da Recorrente), estando presentes, o Recurso Voluntário deve ser considerado válido.

A controvérsia que se concentra na possibilidade de abatimento de 60% (sessenta por cento) na base de cálculo do ISSQN em relação aos serviços de construção civil (subitem 7.02) contratados pela Recorrente e ao aspecto formal dos Contratos das fls. 30 a 109 já foi discutida em julgamentos anteriores desta Primeira Câmara. Conforme mencionado no PARECER Nº 73/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara da Representação Fiscal, à fl. 310, há um precedente desta Primeira Câmara Julgadora relativo ao mesmo tema. Vejamos um trecho do citado Parecer, transcrito a seguir:

*No entanto, a despeito da nítida validade formal dos mencionados contratos, cumpre-nos registrar a existência de precedente oriundo desta 1ª Câmara Julgadora, consubstanciado no Acórdão nº 60/2023 – PRIMEIRA CÂMARA (Recurso Fiscal nº 91/2022 – CARF-M), o qual, em situação idêntica também envolvendo a Recorrente, firmou o entendimento de que “cabe ao contribuinte comprovar que os materiais foram efetivamente empregados na obra”, para fins de regular aplicação da regra preceituada pelo art. 7º, §§ 3º e 4º, da Lei Municipal nº 714/2003.*

*Ademais, considerando que tais precedentes se debruçaram sobre a mesma ação fiscal que deu origem ao AI 20175001116, também foi firmada por esta Câmara Julgadora a compreensão de que as provas documentais juntadas pela Recorrente “se tratam de Contratos de modelo padrão (...), mudando somente as partes e o objeto (...)”.*

Neste cenário, ainda, com a mesma identidade de matéria, esta Câmara manifestou-se, também, no mesmo sentido de acordo com o **ACÓRDÃO Nº 040/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**, em Sessão de Julgamento realizada no dia 17/07/2023 e o **ACÓRDÃO Nº 091/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**, em Sessão de Julgamento realizada no dia 09/10/2023.

No presente caso, assim como nos demais anteriormente citados em conformidade com os Acórdãos mencionados, a base de cálculo do ISSQN sobre serviços de construção civil está sendo discutida à luz da Lei Municipal nº 714, de 30 de outubro de 2003, que dispõe conforme texto a seguir:

**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).

À luz do supracitado Artigo, observa-se que o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços, conforme previsto nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, pode ser deduzido da base de cálculo do ISSQN. Entretanto, o contribuinte do ISSQN, ao prestar tais serviços, poderia naquela época optar pela regra estipulada no § 4º, do Artigo 7º, da Lei nº 714/2003 em substituição à regra estabelecida no § 3º do mesmo Artigo.

Na redação do § 4º supracitado, a utilização da redução de 60% da base de cálculo, está condicionada ao cumprimento da regra estabelecida no § 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 nº 714/2003.

Permitir a dedução de 60% das atividades sem comprovação do uso efetivo de materiais na prestação do serviço constitui violação à ordem constitucional tributária, visto que a possibilidade de abatimento dos materiais deriva da própria Lei Complementar nº 116/2003. Nesse contexto, é relevante considerar o entendimento dos Tribunais Superiores sobre o tema.

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, discutiu a dedução dos materiais na base de cálculo do ISS sobre construção civil. O Ministro Relator confirmou Decisões do STJ, ressaltando a necessidade de comprovação do efetivo uso de material para obter a redução da base de cálculo. No caso em questão, o Município de Belo Horizonte foi vitorioso, pois o contribuinte não demonstrou o uso dos materiais que pretendia deduzir na prestação do serviço.

Em destaque, a seguir, parte do voto do Ministro Relator a seguir:

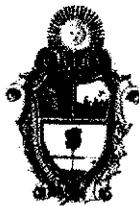
**"... Contudo, na espécie, ao dar provimento ao apelo do Recorrido, entendeu a Corte Estadual, que (...) em nenhum momento a embargante trouxe aos autos prova, mínima que fosse, de haver efetiva e materialmente suportado encargos, pecuniários e/ou tributários, com aquisição de materiais, ou, finalmente, de tê-los fornecido nas prestações de serviço alvo da inscrição executada (...). (...)." (Grifo nosso).**

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

Após considerar os precedentes desta Primeira Câmara deste Conselho, procederei à análise dos contratos apresentados nas páginas 30 a 109 dos autos.

Após revisar todos os contratos fornecidos pelo Recorrente, fls. 30 a 109, e suas Cláusulas correspondentes, observa-se que todos seguem o mesmo modelo padrão, apresentando semelhanças substanciais, com variação apenas nas partes envolvidas e no objeto contratual, enquanto as demais Cláusulas permanecem idênticas.

Do exame do Contrato de número CTE/2298, a fl. 30, observa-se que sua Cláusula Primeira descreve o objeto como a prestação de serviços de lavagem de telhado e pintura, conforme especificado nas Ordens de Serviço e no CQE - Controle de Qualidade de



Execução, emitidos pela Contratante, sob o regime de empreitada global, incluindo material e mão-de-obra.

O Parágrafo Único da Cláusula Primeira menciona a possibilidade do contrato abranger, além dos serviços, o fornecimento de materiais ou matéria-prima para a realização dos mesmos, desde que esses fornecimentos estejam detalhadamente discriminados nas Ordens de Serviço, as quais fazem parte integrante e inseparável do contrato.

Observa-se nos próprios contratos em análise a possibilidade de fornecimento de materiais, condicionada à necessária discriminação em Ordem de Serviço, parte integrante desses contratos. No entanto, após revisar todos os contratos apresentados pela Recorrente, verifica-se que em nenhum momento a Recorrente trouxe efetivamente aos autos a prova da utilização de materiais nos serviços contratados. Os contratos mencionam a possibilidade de emprego de materiais, desde que devidamente discriminados nas Ordens de Serviço, porém nenhuma Ordem de Serviço foi fornecida.

Considerando isso, e levando em conta a norma estabelecida no Artigo 27, do Decreto nº 681, de 11 de julho de 1991, que regulamentava o Processo Fiscal do Município de Manaus na época das defesas apresentadas em Primeira e Segunda Instâncias, e que foi reproduzido pelo Artigo 26, da Lei nº 3008/2023, que reitera a responsabilidade da Defendente em comprovar suas alegações, conclui-se que não houve por parte da Recorrente a manifestação de prova em obediência ao disposto no Artigo a seguir:

**Art. 26 - 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.**

Portanto, à luz do disposto no Artigo 27 e consoante entendimento consolidado do STJ, cabe à Recorrente comprovar a utilização de material para fazer jus à dedução de material da base de cálculo de que trata a Lei nº 714/2003 e Lei Complementar nº 116/2003.

No que tange à formalidade dos contratos, como já dito inicialmente esta Primeira Câmara já se pronunciou sobre esta matéria em Sessão de Julgamentos anteriores. Assim embora, a decisão de piso seja no sentido de entender que os contatos juntados aos autos não possuem validade para fins fiscais, em razão da ausência de testemunhas e/ou falta de registro em cartório, esta câmara de acordo com os precedentes citados vem discordando. Vejamos a seguir trecho extraído do **ACÓRDÃO Nº 040/2023 - PRIMEIRA CÂMARA**, exarado na Sessão de Julgamento do dia 17/07/2023, a seguir:

*"No que tange 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, a saber: por ausência de comprovação de que nas prestações de serviços, objeto dos contratos colacionados às fls. 31 a 112, 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."*

Assim, embora, no Acórdão supracitado, esta Câmara tenha concordado com a conclusão da Decisão de Primeira Instância de procedência do Auto de Infração e



Intimação lavrado, também, em desfavor da Recorrente, fundamenta sua concordância em razões diferentes, pois menciona a falta de prova de que os prestadores de serviços forneceram materiais nas prestações de serviços mencionadas nos contratos específicos.

E que, portanto, os contratos em questão podem ser considerados formalmente válidos, mesmo que não tenham sido assinados por duas testemunhas, o que não muda o fato de que não há comprovação de fornecimento de materiais pelos prestadores de serviços.

Quanto à multa por infração aplicada ao caso, deverá ser excluída com o fim de se coadunar com a Lei nº 2.833, de 30 de dezembro de 2021.

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 Artigo 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;*

Por força da exceção contida na norma veiculada no inciso II, do Artigo 23 acima transcrito, aos substitutos tributários arrolados no Artigo 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 **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, e pela **PROCEDÊNCIA** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001116** por falta de comprovação de fornecimento de material nos serviços tomados, pois como evidenciado há inversão do ônus da prova no caso concreto, com a exclusão da multa por infração ao presente caso em obediência ao disposto no Artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, em razão da retroatividade benigna do Artigo 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, 18 de março de 2024.

  
**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**  
Conselheira Relatora