



Acórdão n.º 026/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 20 de maio de 2024

Recurso n.º 096/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20175001176)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE EMPREITADA POR PREÇO GLOBAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 7º, PARÁGRAFOS 3º E 4º, DA LEI MUNICIPAL Nº 714/2003. VALIDADE FORMAL DOS CONTRATOS QUE ORIGINARAM A EXIGÊNCIA FISCAL. AUSÊNCIA DA ASSINATURA DE DUAS TESTEMUNHAS NÃO INVALIDA OS INSTRUMENTOS CONTRATUAIS QUE ATESTAM A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. PRECEDENTES JUDICIAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO USO DE MATERIAL NAS OPERAÇÕES. PRECEDENTES DA PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CARF-M. 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 nº 20175001176**, de 18 de outubro 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, 20 de maio de 2024.


ROBERTO SIMÃO BULBOL

Presidente, em exercício

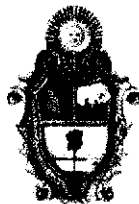

ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Relator


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE e IVANA DA FONSECA CAMINHA.



RECURSO Nº 096/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 026/2024 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.047601
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001176
RECORRENTE: ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra a **DECISÃO Nº 467/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001176**, de 18 de outubro de 2017, com ciência no dia subsequente, lavrado contra **ENGECO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**, na condição de “substituto tributário”, em razão da falta de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços de construção civil enquadrados no subitem 7.02, tomados no período de **JANEIRO a AGOSTO/2015**, discriminados na relação de fls. 190/197, como consequência do abatimento indevido de 60% (sessenta por cento) da base cálculo, consubstanciando infração ao Artigo 2º, inciso I, da Lei 1.089/2006, com imposição da penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com a redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, combinado com o Artigo 2º, do mesmo Diploma Legal, e, ainda, pelo disposto no Artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, resultando na multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

ALEGAÇÕES APRESENTADAS NA IMPUGNAÇÃO:

Na Impugnação às fls. 112/116, excluídos os anexos, alegou a autuada, em apertada síntese:

- Conexão entre a matéria objeto do Auto de Infração e a do Processo nº 2017.11209.12613.0.029275, alegando que a defesa ali apresentada deve ser anexada aos autos, referente ao período de Janeiro/2012 a Setembro/2015, para que sejam apreciadas em conjunto;

- Que tem como atividade principal a incorporação e construção de imóveis, e que os contratos que deram origem ao movimento econômico tributável e constante no Auto de Infração e Infração são originários de contrato de empreitada global (material e mão de obra);

- Que não se devem incluir na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço previsto nos itens 7.02 e 7.05 da Lista anexa à Lei nº 714/2003, devendo-se considerar apenas 40% do preço do serviço 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.

Anexa em sua defesa comprovantes bancários de pagamento de tributos municipais e vários contratos padrão de prestação de serviços por empreitada.

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:

A autoridade lançadora, em sua Réplica, às fls. 166/170 dos autos, relata de forma pormenorizada a cronologia dos fatos, estabelecendo que a Ação Fiscal que ensejou a autuação em análise decorreu da Designação de Ação Fiscal – DAF3 nº 1.428/2017, fiscalização pontual para cobrança de ISSQN não retido na fonte em decorrência de abatimentos considerados indevidos pela fiscalização. Destaca-se os seguintes pontos apresentados pela autoridade lançadora.

Observa-se que os serviços de todas as Notas Fiscais objeto do Auto de Infração estão enquadradas no subitem 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

Informou a autoridade lançadora a legislação local que disciplina o abatimento de 60% nas prestações disciplinadas nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços tributados pelos ISSQN.

Os contratos de prestação de serviço juntados pelo Impugnante não foram considerados, pois despidos das formalidades legais devido à ausência da assinatura de duas testemunhas.

Na fase de instrução processual a instância a quo exarou o DESPACHO Nº 059/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF, às fls. 182/188, para que a autoridade fiscal juntasse aos autos ou elaborasse caso inexistente Quadro Demonstrativo da composição da base de cálculo e do respectivo valor principal do imposto objeto da autuação.

À fl. 189, a autoridade fiscal autuante esclarece que o quadro foi elaborado e entregue e assinado pelo representante da empresa e uma das vias foi anexada ao respectivo Auto de Infração, conforme relatado na ocorrência verificada do lançamento,



entretanto, o servidor que executou o procedimento de formalização do processo do Auto não juntou o citado quadro no Processo, arquivando-o na repartição fiscal e finaliza sua manifestação anexando o Quadro Demonstrativo aos presentes autos juntando às fls. 190 a 197. A denominação dada ao quadro foi **“QUADRO DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SERVIÇO TOMADOS”** composto das seguintes colunas: Código da Obra, Ano, Mês, Dia, NF, Item da Lista, Alíquota, Valor Faturado, ISS pago, Base de Cálculo, ISSQN devido, Razão Social e Inscrição Municipal da Empresa Prestadora de Serviços (que celebrou contrato de empreitada com a Recorrente).

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:

O órgão de Primeira Instância exarou a **DECISÃO N° 467/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, às fls. 199/211, julgando Procedente o Auto de Infração e Intimação em epígrafe, estabelecendo em seus fundamentos de que a prova da legalidade do abatimento de 60% da base de cálculo do ISSQN efetuado pelo contribuinte autuado está alicerçada nos contratos juntados aos autos pelo Impugnante, entretanto, tais contratos não possuem validade para fins fiscais porquanto, a ausência de testemunhas no mesmo e a falta de seu registro em Cartório é o suficiente para impedir o abatimento de materiais de que trata o Artigo 9º, §§ 1º e 2º do Decreto n° 7.122/2003, que regulamentou a Lei n° 714/2003, porque em tais circunstâncias o contrato não produz efeitos em relação a terceiros e, nem em relação ao próprio Fisco, dada a ausência de liquidez e certeza.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Irresignada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 232/238), reiterando os mesmos argumentos outrora levantados em sede de Primeira Instância quanto a validade da redução da base de cálculo em 60% nas operações espelhadas nas Notas Fiscais citadas no Quadro anexado, acrescentando que os contratos firmados juntados aos autos tem validade indiscutível posto que estão de acordo com o Artigo 104, do Código de Processo Civil que trata dos requisitos para a validade do negócio jurídico e que a falta da assinatura de duas testemunhas somente tem a finalidade de comprovar que os mesmos foram celebrados de forma livre e espontânea pelas partes e que não há no ordenamento jurídico brasileiro previsão expressa referente à presença de duas testemunhas como requisito de validade dos contratos. Tal exigência existe apenas, para constituir o instrumento (Contrato) em título executivo extrajudicial, nos termos do Artigo 784, do Código de Processo Civil.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL:

A Representação Fiscal, nos termos do **PARECER N° 75/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 253 a 260, sugere seja o Recurso de Voluntário **CONHECIDO** e **IMPROVIDO**, mantido o Auto de Infração em epígrafe, com a exclusão da multa por infração.

É o Relatório.

**V O T O**

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

2. Quanto ao Processo Administrativo nº 2017.11209.12613.0.029275, entendemos que o indeferimento com "status" arquivado, conforme análise em Primeira Instância (fl. 208), em decorrência do Resultado da DAF3 que resultou o presente Auto de Infração não traz nenhum prejuízo à apreciação da defesa nas duas Instâncias Administrativas.

3. Quanto à controvérsia em torno da possibilidade ou não do abatimento de 60% na base de cálculo do ISSQN em relação aos serviços de construção civil (subitem 7.02) tomados pela Recorrente, consubstanciados nos Contratos apensados aos autos, redução considerada inaplicável pela fiscalização municipal ao caso concreto, vejamos o que estabelece a Lei Municipal nº 714, de 30 de outubro de 2003, *verbis*:

Art. 7º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 3º - Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei 714/2003 e as subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Grifo nosso).

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

4. Como se vê, no âmbito do Município de Manaus, o valor dos materiais empregados ou fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços podem ser abatidos da base de cálculo, entretanto, o contribuinte do ISSQN quando prestar tais serviços poderia, à época, utilizar a regra do § 4º, do Artigo 7º, da mesma Lei nº 714/2003, em substituição da regra do § 3º do mesmo Artigo, pois este estabelece um abatimento fixo estimado em 60% do valor total da prestação;

5. Necessário evidenciar que o legislador municipal estabeleceu caminho específico no regramento do § 4º em comento, pois condicionou a utilização da redução dos 60% da base de cálculo à observância da regra do Parágrafo anterior (§ 3º) exigindo que os materiais a serem deduzidos sejam aqueles fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003.

6. Nesta esteira, permitir a dedução de 60% de atividades sem sequer provar que foram empregados materiais na prestação de serviço é infringir a ordem legal



tributária, uma vez que a possibilidade de abatimento dos materiais advém da própria Lei Complementar nº 116/2003.

7. O Superior Tribunal de Justiça em Decisão, proferida monocraticamente pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho no Agravo em Recurso Especial – ARESP nº 45.685, publicada no DJ de 29/08/2012, em que se discutiu o tema da dedução dos materiais na base de cálculo do ISS sobre construção civil, esclareceu a necessidade de utilização efetiva de material para fazer jus a redução da base de cálculo. O Ministro Relator confirmou Decisões do STJ, no sentido de que os materiais empregados na prestação de serviços devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS, mas traz um fundamento, qual seja: ***competete ao contribuinte provar que os materiais foram efetivamente empregados na obra, na prestação do serviço.***

8. Naquele caso, o Município de Belo Horizonte saiu vitorioso, pois a contribuinte não provou que os materiais que se pretendia deduzir foram usados na prestação de serviço.

9. Neste sentido, vale a pena transcrever e destacar a seguinte parte do voto:

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

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

11. Para tanto, observando os Contratos colacionados aos autos, detectamos que os mesmos não têm o condão de comprovar que, em relação aos serviços tomados pela Recorrente, houve o emprego de materiais. Neste sentido, entendemos a necessidade de analisar não só a validade formal dos contratos colacionados aos autos pelo Recorrente, mas também a sua aptidão em comprovar a utilização de materiais na prestação dos serviços tomados, e por consequência, à regularidade da redução de base de cálculo utilizado nos termos do Artigo 7º, § 4º da Lei Municipal nº 714/2003 regulamentada pelo Decreto nº 7.122/03.

12. Neste cenário, após analisar todos os contratos anexados pelo Recorrente e suas respectivas cláusulas, ficou constatado que se tratam de Contratos de modelo padrão, portanto, são idênticos, mudando somente as partes e o objeto, demais cláusulas são iguais.



13. Feitos esses esclarecimentos, ao ler o Parágrafo Único da Cláusula Primeira temos a informação de que o objeto do contrato poderá contemplar além dos itens de Serviços, o fornecimento de materiais ou matéria prima para a realização dos serviços, desde que estejam os fornecimentos discriminados nas Ordens de Serviços parte integrante e inseparável deste.

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

15. Após analisar todos os contratos anexados pela Recorrente, assim como todo o presente caderno processual ficou constatado que, em nenhum momento, a Recorrente trouxe, de fato, aos autos prova de haver efetiva utilização de materiais nos serviços tomados, haja vista que os contratos colacionados, repita-se, indicam que poderá haver emprego de materiais, desde que estejam os fornecimentos discriminados nas Ordens de Serviço, entretanto, nenhuma foi colacionada.

16. Dito isto, e considerando as normas prescritas nos Artigos 27 e 36 do Decreto nº 681, de 11 de julho de 1991, que regulamentava o Processo Fiscal do Município de Manaus à época da apresentação das defesas de Primeira e Segunda Instâncias que determina caber a Defendente comprovar suas alegações, como o documento que se fundamentar (não foram apresentadas as ordens de serviços que comprovem a aplicação de material nos serviços contratados – vide Artigo 27 transcrito a seguir), bem como a inversão do ônus da prova disposto no mencionado Artigo 36 também abaixo transcrito:

Art. 27 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com documento que se fundamentar, será apresentada no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 36 - O ônus da prova incumbe:

(...)

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

17. Considerando, ainda, que cabe ao Impugnante, consoante entendimento consolidado do STJ, comprovar a utilização de material para fazer jus à dedução de material da base de cálculo de que trata a Lei nº 714/2003 e Lei Complementar nº 116/2003.

18. No que se refere ao juízo de reforma, sopesando o contexto fático probatório dos autos, verifico que a conclusão da Decisão recorrida deve ser mantida, mas por outros fundamentos, quais sejam:

a) por ausência de comprovação de que nas prestações de serviços, objeto dos contratos colacionados, 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. A propósito, neste sentido, adotamos integralmente o posicionamento da douta Representação Fiscal, que em seu **PARECER Nº 75/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 255 e 256, deixou claro que o contrato particular sem assinatura de duas testemunhas não



Ihe retira a validade e eficácia, apenas a força executiva, acrescentando que a falta de autenticação em documento não lhe retira o valor probante se a autenticidade não for impugnada.

b) no que tange à multa por infração aplicada ao caso conclui-se que esta merece reparo, uma vez que após a autuação sobreveio a Lei nº 2.833, de 30 de dezembro de 2021, uma vez que a citada Lei nº 2.833/2021, publicada no Diário Oficial do Município de Manaus no dia 20 de dezembro de 2021, que entrou em vigor somente no dia 1º de abril de 2022, no seu 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;

c) Por força da exceção contida na norma veiculada no inciso II, do Artigo 23 acima transcrito aos substitutos tributários arrolados no art. 17 da citada Lei, que inclui a Recorrente, imperioso concluir que não há multa por infração a ser aplicada e, que, portanto, nesse particular, merece reforma a Decisão de piso.

Por tais fundamentos, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001176**, por falta de comprovação de fornecimento de material nos serviços tomados, pois como evidenciado há inversão do ônus da prova no caso concreto. Entretanto fica excluída a 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, 20 de maio de 2024.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA
Conselheiro Relator