

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.16129.0.23
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA MERCANTIL - UFTM
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
CAF – JULGADOR ANDERSON FERRAZ
DE ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: CONNECT ENERGY E SERVIÇOS LTDA
Rua Dom José Pereira Alves, nº 203,
Cordeiro, Recife/PE
Inscrição mercantil nº 461.604-9
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

ACÓRDÃO Nº 116/2024

EMENTA: 1– NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO –
REENQUADRAMENTO DE SERVIÇO –
DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE
CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA –
RECURSO VOLUNTÁRIO E REMESSA
NECESSÁRIA CONHECIDOS E PROVIDOS.

2– É válida a notificação fiscal que descreve
minuciosamente a infração e referencia os
dispositivos legais tidos como infringidos, nos
termos do art. 187, II, do CTMR, não
caracterizando cerceamento ao direito de
defesa.

3– Recurso voluntário e remessa necessária
conhecidos e providos, para afastar a nulidade
do lançamento e determinar o retorno dos
autos à primeira instância, a fim de que seja
analisado o mérito da defesa do contribuinte.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos,
ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, à unanimidade, na
conformidade do voto do Relator e das notas constantes da Ata de Julgamento, em
CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e à remessa necessária,

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

Continuação do Acórdão nº 116/2024

para afastar a nulidade do lançamento e determinar o retorno dos autos à primeira instância, a fim de que seja analisado o mérito da defesa do contribuinte.

C.A.F. Em 15 de agosto de 2024.

Raphael H. L. Tiburtino dos Santos – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.16129.0.23
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA MERCANTIL - UFTM
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
CAF - JULGADOR 1^a INSTÂNCIA –
ANDERSON FERRAZ DE
ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: CONNECT ENERGY E SERVIÇOS LTDA
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

RELATÓRIO

Notificação Fiscal lavrada contra a **CONNECT ENERGY E SERVIÇOS LTDA**, por suposta falta de recolhimento de ISS próprio, referente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2021 a julho de 2022.

Segundo a fiscalização, o contribuinte procedeu com o enquadramento incorreto dos serviços prestados, o que o levou a emitir notas fiscais com a indicação de que o ISS seria devido no local da prestação do serviço, quando o correto era recolhê-lo no local do estabelecimento prestador.

A infração foi assim descrita no Termo Final de Fiscalização:

“(...)

Foram analisadas 187 (cento e oitenta e sete) Notas Fiscais de Serviços Eletrônicos – NFS-e, emitidas pelo contribuinte durante o período fiscalizado.

Com base em nossa análise, entendemos que os serviços discriminados nas notas fiscais (exceto a nota fiscal nº 849) emitidas pelo contribuinte, durante o período fiscalizado, podem ser classificados nas seguintes atividades:

1. serviços de fornecimento de licença de software;
2. serviços de instalação e configuração de software;
3. serviços de engenharia (comissionamento, testes, ensaios, medições etc. em sistemas, equipamentos, instalações e outros serviços similares); (predominantemente)
4. serviços de elaboração de projetos de engenharia;
5. serviços de treinamento operacional;
6. serviços de manutenção de equipamentos;

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2ª Instância

7. serviços de instalação e montagem de equipamentos;

Ocorre que diversas dessas notas fiscais foram emitidas, equivocadamente, com indicação de ISS devido fora do Município, uma vez que tais atividades se enquadram nos itens 1.05, 1.07, 7.01, 7.03, 8.02, 14.01 e 14.06, respectivamente, da lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91, hipóteses em que o Imposto sobre Serviços é devido ao município do local do estabelecimento do prestador, conforme artigo 114, I, da mesma Lei, exceto quanto aos serviços discriminados na nota fiscal nº 849, os quais entendemos que são classificáveis no item 7.02 da lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91, cujo ISS é devido no local da execução da obra. Tal fato causou falta de recolhimento de ISS próprio devido ao Município. Importante salientar que, nesse caso, eventual retenção de ISS que tenha sido realizada pelos tomadores de serviços é indevida e, portanto, não afasta a incidência nem a cobrança do imposto devido ao Município do Recife. (ver notas fiscais marcadas com a observação nº 1 no Mapa de Apuração de Receita Tributável – ISS PRÓPRIO, anexo).

Esclarecemos que a classificação das atividades referentes aos serviços discriminados nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, nos itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, foi feita com base em nossa análise das notas e documentos entregues pelo próprio, em muitos casos divergindo da classificação informada pelo contribuinte nas notas fiscais.

Uma questão que surgiu durante nossa análise foi saber em que item da lista de atividades do artigo 102 da Lei nº 15.563/91 se enquadram os chamados serviços de comissionamento de equipamentos, instalações etc. Observamos que o contribuinte classificou serviços de comissionamento em diferentes itens da lista de atividades, anexa à Lei Complementar nº 116/03, por exemplo: nas notas fiscais 807, 808, 809, classificou tais serviços no item 7.02; nas NF nº 805, 822 e 857, no item 14.01; nas NF 688, 713 e 731, no item 14.06; e nas NF 830 e 845, no item 17.01. Como se vê, nem o próprio contribuinte, que possui domínio técnico sobre suas atividades, soube exatamente em qual item da lista classificar os serviços de comissionamento. Dos itens da lista informados pelo contribuinte, em suas notas fiscais, apenas no caso do item 7.02, o ISS seria devido no local da execução da obra, conforme previsto no artigo 114, II, c, da Lei nº 15.563/91. Entretanto, entendemos que os serviços de comissionamento não se enquadram na descrição do item 7.02, abaixo transcrita:

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, terraplenagem, 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);

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

Isso porque o comissionamento é definido como ‘o processo de assegurar que os sistemas e componentes de uma edificação ou unidade industrial estejam projetados, instalados, testados, operados e mantidos de acordo com as necessidades e requisitos operacionais do proprietário.’ (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Comissionamento>). Sendo assim, o comissionamento não se confunde, a nosso ver, com a execução de obras, nem com instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, parecendo-nos, portanto, mais adequado classificá-lo no conceito geral de atividade de engenharia, a qual corresponde ao item 7.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/03”.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, sustentando, em síntese, os seguintes fundamentos:

- (i)** “a empresa Notificada presta seus serviços como parte de obras e construções”;
- (ii)** “observamos a existência de considerável dificuldade encontrada pelo Contribuinte em relação a incidência tributária na mesma intensidade que também sofreu o r. Auditor quando não teve conhecimento sobre as atividades e fez um enquadramento de forma superficial e sem embasamento técnico”;
- (iii)** “os serviços de comissionamento são realizados como fiscalização e supervisão dos serviços de engenharia, realizando medições, testes, certificando se determinado serviço foi executado na forma planejada e se encontra em perfeita segurança e funcionamento”;
- (iv)** “naturalmente e sem nenhuma dúvida, os serviços de comissionamento constantes nas notas fiscais tem relação de proximidade com o item 7.19, em comparação com o item genérico previsto no item 7.01, ambos da lista anexa da Lei Complementar 116”;
- (v)** “o comissionamento se insere no subitem 7.19, pois é realizado ‘in loco’ – não há outra forma – e está relacionado à obras de construção civil, hidráulicas, elétricas e outras semelhantes, visto que visa assegurar a conformidade das operações e montagens com as especificações constantes dos projetos”;
- (vi)** “inclusive, como paradigma, esta mesma discussão foi objeto de Consulta de Contribuinte no Município de Belo Horizonte, de nº 027/2013”;

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

(vii) “se observa que o r. auditor considerou como no local da prestação dos serviços a incidência do imposto em relação a NF 849, cujo serviço foi de serviços de obra de engenharia, que foi emitida como sendo correspondente ao item 14.06, da lista”;

(viii) “corretamente agiu em relação a referida NF, entretanto, as Notas Fiscais abaixo relacionadas também foram relativamente a mesma espécie de serviços”;

(ix) “os serviços acima são de obras elétricas, como substituição de placas fotovoltaicas, cabos, etc.”;

(x) “por consequência lógica, se enquadra no item 7.02, da lista constante da LC 116/03, pelo que deve o imposto ser recolhido no local da prestação de serviços”. seus serviços são de engenharia elétrica, na construção das estruturas elétricas parte de obras de engenharia”;

(xi) “não existe na lista de serviços da Lei Complementar 116/03 e nem na Lei Municipal 15.563/91, a previsão de serviços de comissionamento”, “apesar da nota fiscal ter sido emitida para o tomador do serviço estabelecido neste município do Recife, os serviços foram, em sua maior parte, prestados em outros municípios”.

Intimada sobre a defesa do contribuinte, a UFT se manifestou no sentido de que, “no caso específico não vemos como os serviços de comissionamento possam ser classificados como atividade de fiscalização e acompanhamento de obras de engenharia, item 7.17 da lista do artigo 102 da Lei nº 15.563/91 (correspondente ao item 7.19 da LC 116/03), porque esta atividade é realizada durante a execução de uma obra, observando se os serviços e materiais estão cumprindo as normas técnicas e legais aplicáveis, bem como os projetos de engenharia referentes à obra em execução”.

Ainda de nas palavras da UFT, “no contrato OECI-UFVR-001-2022 e respectiva proposta técnica nº CNT_PRT_033_2022_R01, referenciados na discriminação da NF nº 849, o objeto é a “alteração de arquitetura de rede de comunicação, substituição de cabos de rede ethernet e testes de operação na UFV Ribeirão”, inclusive com previsão de fornecimento de materiais, algo distinto dos serviços de comissionamento descritos em outras propostas ou contratos”.

O julgador de primeira instância julgou nula a Notificação Fiscal, entendendo que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de descrever adequadamente a infração, proferindo decisão assim ementada:

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

'EMENTA: NOTIFICAÇÃO FISCAL POR FALTA RECOLHIMENTO DE ISS PRÓPRIO INCIDENTE SOBRE RECEITA DECLARADA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, COM FULCRO NO ART. 126, INCISO I, DO CTMR. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NÃO DESCREVEU, COM PRECISÃO, QUE ATIVIDADES O SUJEITO PASSIVO ESTARIA DESENVOLVENDO NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONSIGNADOS NAS NFSE AUDITADAS. NOTIFICAÇÃO FISCAL FAZ REFERÊNCIA A INFRAÇÃO DE "FALTA DE RECOLHIMENTO DE ISS PRÓPRIO". PARA QUE A "DESCRIÇÃO MINUCIOSA DA INFRAÇÃO" SEJA OBSERVADA, ELEMENTO EXIGIDO EM LEI PARA VALIDADE FORMAL DA MESMA, É IMPRESCINDÍVEL QUE SEJA FEITA A DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES OCORRIDOS. O MERO ENQUADRAMENTO DAS SUPOSTAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NOS ITENS DA LISTA DE SERVIÇOS ABSTRATAMENTE PREVISTOS EM LEI NÃO DISPENSA A DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES, QUE SÃO PRESSUPOSTOS DO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO. SEM TOMAR CONHECIMENTO FORMAL DOS FATOS GERADORES, O SUJEITO PASSIVO SE VÊ INCAPACITADO PARA O EXERCÍCIO PLENO DE SEU DIREITO DE DEFESA. NOTIFICAÇÃO FISCAL NULA. DECISÃO SUJEITA A REMESSA NECESSÁRIA.'

A UFT interpôs recurso voluntário contra a decisão, pelas seguintes razões:

- (i)** *"Em análise ao termo final, parte integrante da notificação fiscal, verificamos que o ATM descreve os serviços prestados pelo contribuinte, enquadrando no item da lista do art. 102 da Lei 15.563/91, não há, como aponta o julgador, a falta de descrição da atividade prestada";*
- (ii)** *"Verificou o ATM que não se trata de obra de construção civil, mas que os serviços deveriam ser enquadrados em itens diversos e que este novo enquadramento indicaria que o imposto deveria ser recolhido no local do estabelecimento prestador, ou seja, no Município do Recife";*
- (iii)** *"Fica claro que foi analisado nota a nota, inclusive sendo excluída a nota nº 849, por tratar-se de obra, cujo ISS é devido no local de sua prestação";*
- (iv)** *"Deixa claro, o termo final, quais as atividades prestadas pelo contribuinte, com sua descrição e o item da lista correspondente, não deixando dúvidas para o contribuinte elaborar a sua defesa. Discordamos, pois, do julgamento proferido ao alegar que a autoridade lançadora não descreveu com precisão as atividades desenvolvidas pelo contribuinte";*
- (v)** *"No tocante a atividade de comissionamento, 'processo de assegurar que os sistemas e componentes de uma edificação ou unidade industrial estejam projetados, instalados, testados, operados e mantidos de acordo com as necessidades e requisitos operacionais do proprietário.' (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Comissionamento>) , entendemos que se trata de serviço e que o imposto sobre a atividade é devido";*

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

(vi) “Entendemos que a atividade de comissionamento prestada pelo contribuinte nada mais é de que a realização de testes e procedimentos diversos visando assegurar a conformidade dos equipamentos com os padrões corretos de funcionamento especificados”;

(vii) “Ora, resta claro que não se trata de fiscalização de obra uma vez que esta já foi totalmente concluída e o que está sendo feito são testes para a verificação do funcionamento dos equipamentos instalados. Ao nosso entender a atividade prestada enquadra-se no subitem 7.01 da lista de serviços”.

É o relatório.

C.A.F. Em 07 de agosto de 2024.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / NOTIFICAÇÃO Nº 07.16129.0.23
RECORRENTE: UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA MERCANTIL - UFTM
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL –
CAF - JULGADOR 1^a INSTÂNCIA –
ANDERSON FERRAZ DE
ALBUQUERQUE
CONTRIBUINTE: CONNECT ENERGY E SERVIÇOS LTDA
RELATOR: JULGADOR RAPHAEL HENRIQUE LINS
TIBURTINO DOS SANTOS

VOTO DO RELATOR

O art. 184 do CTMR prevê que “*são nulos os atos, termos, despachos e decisões lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa ou, ainda, quando praticados com desobediência a dispositivos expressos em lei*”.

Por sua vez, o art. 187, II, do CTMR estabelece como requisito obrigatório da notificação fiscal “*a descrição minuciosa da infração e a referência aos dispositivos legais infringidos*”.

No caso em tela, a fiscalização justificou a reclassificação dos serviços de comissionamento com base na definição extraída da enciclopédia livre Wikipédia, concluindo que “*o comissionamento não se confunde, a nosso ver, com a execução de obras, nem com instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, parecendo-nos, portanto, mais adequado classificá-lo no conceito geral de atividade de engenharia, a qual corresponde ao item 7.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/03*”.

Considero que a descrição realizada pela fiscalização atende ao requisito do art. 187, II, do CTMR, de modo que afasta a nulidade decretada no julgamento de primeira instância.

Uma vez superada a nulidade, o contribuinte alega que, mesmo pela definição extraída do Wikipédia, o serviço de comissionamento bastante se assemelha com o “*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*”, previsto no item 7.17 do art. 102 do CTMR, o que não teria sido levado em consideração pela fiscalização.

Conselho Administrativo Fiscal – CAF
2^a Instância

Acrescenta o contribuinte que existem ao menos duas consultas respondidas pelo Município de Belo Horizonte, que classificaram o serviço de comissionamento no referido item (Consulta nº 027/2013, citada pelo contribuinte em sua peça de defesa, e a Reformulação de Consulta nº 001/2014, que retificou a Consulta nº 077/2013).

Em resposta, a UFT justificou o não enquadramento no item 7.17 sob o fundamento de que este pressupõe uma obra em execução, enquanto que o serviço de comissionamento seria prestado em relação a uma obra já finalizada.

Por mais que a referida controvérsia precise ser resolvida, como não houve decisão a seu respeito, entendo que os autos devem retornar à primeira instância, a fim de que o julgador “a quo” se manifeste sobre as razões de mérito da defesa apresentada pelo contribuinte, sob pena de incorrer em supressão de instância.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e à remessa necessária, para afastar a nulidade do lançamento e determinar o retorno dos autos à primeira instância, a fim de que seja analisado o mérito da defesa do contribuinte.

É o voto.

C.A.F. Em 15 de agosto de 2024.

RAPHAEL HENRIQUE LINS TIBURTINO DOS SANTOS
RELATOR