



IDENTIFICAÇÕES

Número do Processo de 1ª Instância: 547316/2018

Número do Processo de 2ª Instância: 544682/2018

Recorrente: BANCO DO BRASIL S.A

Nº Econômico / Imóvel: - RECLAMAÇÃO À NOTIFICAÇÃO FISCAL N.º 295221

EMENTA: TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL. ISS SOBRE SERVIÇOS CUJA RECEITA NÃO FOI CONSIDERADA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE O SERVIÇO PRESTADO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos etc., acorda, o CMC, em sessão havida em 19/09/2019, em conformidade da ata de julgamentos, por unanimidade decidiu-se negar provimento do recurso.

Conselheira Liliane Pedroso Vieira – Relatora

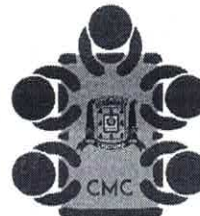
QUESTÕES PRELIMINARES

Não foi arguida qualquer preliminar, tão pouco observado qualquer vício ou ilegalidade que torne inócuo o direito material ou o pedido do recorrente.

Conheço da impugnação, eis que presentes os pressupostos de sua admissibilidade

RELATÓRIO

O Banco do Brasil SA, devidamente qualificado nos autos e inconformado com a decisão proferida pelo Secretário Municipal da Fazenda, interpôs Recurso Administrativo objetivando a reforma do decidido em primeiro grau, eis que julgada improcedente a impugnação e mantido integralmente o crédito tributário objeto da Notificação Fiscal nº 295221.



Em sua impugnação, o recorrente arguiu a nulidade do lançamento, decorrente da impossibilidade de lei retroagir, bem como, no mérito, discutiu a tributação pelo ISS da rubrica identificada pelo Código 51.563.56.00.8 – Sistema Eletrônico de Compras – COSIF 7.1.9.30.00-6.

Fundamentou seu pedido de nulidade na impossibilidade de retroatividade da Lei Complementar nº 256/2017, para atingir fatos anteriores a 12/12/2017, e a não correspondência dos valores apontados no auto de fiscalização como serviços executados, eis que correspondiam a ressarcimento dos fatos realizados pelo próprio Banco.

Na réplica à impugnação, oferecida pelo fiscal autor do ato impugnado, restou concluso pela improcedência da impugnação, ao argumento de que não se aplica o princípio da irretroatividade da norma para definição do índice de correção monetária, bem como devido ao fato de que inexistiu criação, alteração ou majoração de imposto. Restou assentado na réplica fiscal, ainda, que as rubricas foram tributadas regularmente, aquela denominada Comissões, posto que há incidência do ISS sobre o serviço sobre operações comissões por repasse de operações de crédito externo, bem como aquela denominada Sistema Eletrônico de Compras, por não caracterizarem mero ressarcimento, apesar da denominação de reembolso, mas efetiva remuneração por serviços prestados de manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compras.

Remetidos os autos ao Secretário Municipal da Fazenda, este, por decisão, julgou improcedente a impugnação e manteve integral o crédito tributário decorrente da notificação fiscal.

A recorrente, notificada da decisão em 14/12/2018, inconformada, a tempo e modo, apresentou recurso administrativo, postulando a reforma da decisão, eis que eivado de nulidade o lançamento por retroagir os efeitos da lei a fatos pretéritos, bem como indevido o crédito tributário lançado sobre a rubrica “Sistema Eletrônico de Compras”, eis que os recursos nela contabilizados não estão sujeitos à incidência do imposto e correspondem a ressarcimento dos gastos realizados pelo Banco com manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compras.



Os autos foram, na sequência, encaminhados para réplica da autoridade fiscal responsável pela notificação e parecer jurídico.

Réplica juntada aos autos nas fls. 12/18 e Parecer Jurídico Tributário nº 32/2019 (fls. 20/31), homologado pela Procuradora-Geral Ana Cristina Soares Flores Youssef (fl. 32), manifestando-se pelo desprovimento do recurso e manutenção da decisão singular, bem como submetendo o pedido à decisão final do Conselho Municipal de Contribuintes.

Vieram os autos conclusos em 25 de junho de 2019 (fl. 33).

Este é o relato, em síntese.

FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO RELATOR

Trata-se o pedido na origem de impugnação a Notificação Fiscal nº 295221, emitida em 19/10/2018, que após levantamento fiscal, abrangendo o período de 01/01/2013 a 31/12/2017, constatou a não inclusão de certa receita de prestação de serviço na apuração da base de cálculo do ISS, impactando na redução da apuração do imposto devido. Trata-se da receita identificada como SISTEMA ELETRÔNICO DE COMPRAS, Conta 51563.56.00, COSIF 7.1.9.30.00-6.

De conformidade com o relatório auxiliar de fiscalização, tal receita corresponde aos valores recebidos de entes públicos em decorrência da manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compras do ente, realizada pelo contribuinte. A base de cálculo utilizada foi o preço do serviço e sobre o crédito apurado foram aplicadas as penalidades e acréscimos previstos em lei.

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento:

Em seu inconformismo, assevera o contribuinte recorrente que o lançamento estava eivado de nulidade ao argumento de que a lei tributária não pode ter aplicação a fatos geradores anteriores à sua publicação, tendo o período apurado iniciado em 01.01.2013 e terminado em



31.12.2017, enquanto as penalidades aplicadas estão previstas na Lei Complementar nº 156, publicada em 15/12/2017.

Extraí-se da Notificação Fiscal nº 295221, no item I do Relatório Auxiliar de Fiscalização, que *“Sobre o débito do ISS apurado, foram aplicadas as penalidades e acréscimos previstos nos Artigos 1º, 2º e 3º da Lei Complementar 256/2017.”* E, observando-se ainda a Notificação Fiscal nº 295221, no item 2. Notificação, no valor do crédito apurado constam os montantes devidos a título de ISS, de correção monetária, de juros e de multa.

Segue a redação literal dos artigos citados:

Lei Complementar nº 256, de 15 de dezembro de 2017

Art. 1º Os tributos municipais, bem como os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Municipal, quando não pagos até a data de vencimento, serão **atualizados monetariamente com base na variação do INPC** - Índice Nacional de Preço ao Consumidor, ou sucedâneo.

Art. 2º Os tributos municipais, bem como os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Municipal, quando não pagos até a data de vencimento, sofrerão incidência de **juros de mora equivalentes a 1% (um por cento) ao mês ou fração**, aplicados sobre o valor do débito corrigido monetariamente.

Art. 3º A falta de pagamento no prazo legal de tributo municipal, bem como de débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Municipal, sujeitará o contribuinte à **multa**, a ser calculada sobre o valor do débito corrigido monetariamente:

I - de 0,083% (zero vírgula zero oitenta e três por cento) ao dia, até atingir o limite de 15%, quando recolhido espontaneamente ou decorrente de notificação de decisão administrativa;



II - de 3% (três por cento) ao mês, até atingir o limite de 30%, quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal;

III - de 100% (cem por cento) quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, proveniente de fraude e/ou omissão que visem à sonegação de tributos.

Ocorre que idêntica redação já era trazida pela Lei Complementar nº 35/2017, em seu Art. 44, caput, incisos e parágrafos, conforme segue:

Art. 44 A não observância, pelo contribuinte ou responsável, do prazo de pagamento, sujeitará o mesmo:

I - ao recolhimento de correção monetária com base na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, ou outro índice oficial que venha a substituí-lo;

II - multa de 0,083 % (oitenta e três milésimos por cento) ao dia, até o limite de 15 % (quinze por cento), aplicada sobre o valor corrigido monetariamente;

III - juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês ou fração deste, aplicado sobre o valor corrigido monetariamente.

§ 1º Quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, **multa de 3%** (três por cento) ao mês, até atingir o limite de 30 % (trinta por cento)

§ 2º Quando se referir a débitos lançados através de notificação fiscal, provenientes de fraude e/ou omissão que visem a sonegação de tributos, multa de 100 % (cem por cento).



Idêntica redação, ainda, trazia a Lei complementar nº 197, de 14/12/2016, em seus art. 3º, quanto à correção monetária, art. 4º, inciso II, quanto à multa, bem como art. 5º, quanto aos juros de mora, assim como todas as legislações correlatas que a antecederam: LC 165/2015 (art. 3º, art. 4º, inciso II, e art. 5º), LC 124/2014 (art. 3º, art. 4º, inciso II e art. 5º), LC 103/2013 (art. 3º, art. 4º, inciso II e art. 5º) e LC 94/2012 (art. 4º, art. 5º, inciso II e art. 6º).

Diante destes esclarecimentos, ainda que mencionados na notificação unicamente os dispositivos autorizadores dos acréscimos presentes na Lei Complementar nº 256, a redação nela expressa é identifica aos dispositivos que vigoraram anteriormente abarcando todo o período objeto da fiscalização.

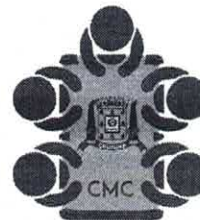
O recorrente alega afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária a fatos ocorridos anteriormente a data de sua publicação.

Trata-se do princípio da irretroatividade de norma tributária.

O entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, entretanto, interpretando demandas à luz do art. 106 do Código Tributário Nacional, é assente no sentido de que *“deve-se afastar a aplicabilidade de norma jurídica posterior desfavorável ao contribuinte”* (REsp 1689832/SP, DJe 19/12/2018, de Relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques)

Precedentes neste sentido:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PENA DE MULTA. RETROATIVIDADE DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA QUE IMPÕE PUNIÇÃO MAIS SEVERA. ART. 106 DO CTN. APLICAÇÃO DA NORMA ANTERIOR MAIS BENÉFICA. ART. 35 DA LEI 8.212/91. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. À luz do art. 106 do CTN, **deve-se afastar a aplicabilidade da norma jurídica posterior desfavorável ao contribuinte**, devendo ser observado o percentual original da multa previsto no art. 35 da Lei 8.212/91, sem as alterações que constituíram o art. 35-A do mesmo



diploma, que comina pena ainda mais severa ao contribuinte, a teor do art. 106, II, c do CTN. Precedentes: REsp. 1.585.929/SP, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 26.4.2016; e AgRg no REsp. 1.118.210/SC, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 22.9.2016, entre outros.2. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido. (AgInt no REsp 1.341.738/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 28/06/2017)

Não é o caso dos autos, em que a Lei Complementar nº 256/2017 não altera o índice de correção monetária, não altera o percentual aplicado a título de juros de mora, nem tampouco acresce o percentual de multa. Portanto, não se trata de norma jurídica posterior desfavorável.

Outrossim, o princípio da irretroatividade da lei tributária vem esculpido no art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, vedando que os entes federados cobrem tributos em razão a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Trata-se de garantia fundamental conferida ao cidadão contribuinte zelando pela segurança jurídica e pela não surpresa, desta feita privilegiando o planejamento e o conhecimento antecipado da carga tributária.

No presente caso, a norma não instituiu nem majorou tributo. A norma traz sim as penalidades incidentes sobre o crédito tributário não recolhido por ocasião do vencimento, mas tem a mesma redação das normas anteriores.

Afastada a nulidade, portanto.

Da não incidência do ISS sobre a receita identificada como Sistema Eletrônico de Compras:

Quanto ao mérito, alega o recorrente que os valores contabilizados na rubrica SISTEMA ELETRÔNICOS DE COMPRAS – COSIF 7.1.9.30.00-6, por tratarem exclusivamente de ressarcimentos feitos pelos entes público ao banco em decorrência dos gastos realizados pelo



último com manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compras, não se enquadraria, portanto, no item 1.07 do art. 1º da Lei Complementar nº 35/2004.

Outrossim, alega que entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, quanto à aplicação da interpretação extensiva à lista de serviços, afastou a incidência do ISS relativos ao COSIF 7.1.9.30.00-6 em razão da ausência de previsão legal quanto aos itens que correspondam ressarcimento de despesas.

Idêntica questão foi levantada pelo recorrente em sua impugnação à notificação fiscal. Na ocasião, em réplica, o fiscal autor do ato impugnado, após fazer construção doutrinária e jurisprudencial acerca da distinção entre a remuneração dos serviços prestados e o mero ingresso de entrada temporária, sustenta:

“Nos valores recebidos pela manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compras, é evidente a prestação de um serviço pelo Banco, o qual mantém sistema informatizado para permitir transações comerciais pelos usuários.

Adicionalmente, de acordo com o Requerente, são cobrados valores fixos pela disponibilização do sistema e um valor de R\$10,47 por lote disputado na licitação. Essa característica demonstra a dissociação entre os custos efetivamente incorridos e os valores recebidos, uma vez que, no caso de mero ressarcimento, o valor deveria corresponder àquele efetivamente dispendido. Desta forma, apesar da denominação, vê-se que a natureza das entradas não é de mero ressarcimento, sendo efetiva remuneração pelos serviços prestados e se enquadrando perfeitamente no item 1.07 da lista de serviços anexa à LC 116/03, transcrito abaixo:

LC 116/03. LISTA DE SERVIÇOS. 1.07. Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programa de computação e banco de dados.



Igualmente, por ocasião da réplica ao recurso interposto, a autoridade fiscal assim respondeu (fls. 17/8):

“A partir dos julgados, fica claro que a situação verificada no caso concreto não se enquadra como uma mera entrada temporária, visto que o valor não é repassado a terceiros, mas sim incorporado ao patrimônio da instituição financeira.

Ademais disso, e tão importante quanto, é o fato de que a base de cálculo do ISS não restringe valores, pelo contrário, ela é bastante inclusiva, uma vez que tudo aquilo cobrado em virtude da prestação do serviço deve ser incluído na base de cálculo.

(...)

Dessa forma, não é relevante se a empresa considera esse valor como sendo ressarcimento ou não, o que inclusive carece de comprovação, pois só foram fornecidos valores sem qualquer documento que embasasse o fato como sendo transitório e correspondente àquele efetivamente dispendido na prestação do serviço.

O crucial, nesse caso, é que os valores recebidos pela manutenção, suporte técnico e implementação de melhorias no sistema eletrônico de compra são evidentemente relativos à prestação de serviços pelo Banco, o qual mantém sistema informalizado para permitir transações comerciais pelos usuários, se enquadrando perfeitamente no item 1.07 da lista de serviços anexas à LC 116/03 (...).”

Importante as considerações trazidas no parecer jurídico que antecedeu esse julgamento, conforme trecho abaixo, ora utilizados como parte de fundamentação deste voto (fls. 26/27):

É certo que deve o ente público, quando do lançamento de tributos, ater-se aos princípios da legalidade e taxatividade, tributando apenas os serviços previstos na legislação pertinente. No entanto, se por um lado deve observar a taxatividade dos serviços, por outro, nada impede que se faça uma interpretação extensiva dos itens acima descritos, para que serviços correlatos sejam tributados por ISS. Caso contrário,



a simples mudança do nome do serviço seria suficiente para a exclusão do fato gerador da obrigação tributária, o que com toda certeza não foi à vontade do legislador originário, uma vez que dessa forma estaríamos diante de uma espécie de evasão fiscal.

Sobre a evasão fiscal, o doutrinador Carlos Vaz, in *Ética e Direito Tributário*, em estudo publicado na Revista da Faculdade de Direito UFF, Vol, 2, 1999, pág. 157, aduz o seguinte:

Daí o surgimento de diversos confrontos: para o Estado, o direito de tributar e de receber valores de que é credor; para os devedores, o dever de cumprir as obrigações, mas com a permissão para que reduzam suas atividades de forma a pagar o mínimo possível de tributos e aumentar os ganhos nessa mesma atividade, que deve ser lícita e incentivada. Quando tal atividade ultrapassa os limites da legalidade, ela se transforma em evasão fiscal, que, por ser ilícita, está sujeita às sanções administrativas previstas na legislação tributária. Tais sanções visam a penalizar o infrator com a aplicação de multas e acréscimos sobre o valor do tributo desviado ou não-pago pela manobra ilícita. Contudo, tem sido insuficiente, já que não causa temor, o que toda sanção deve trazer em seu bojo para inibir a prática de um ilícito.

Portanto, o fisco municipal, na ocasião do lançamento, deve analisar a natureza do serviço prestado e não a nomenclatura dada pela instituição bancária.

No mais, a questão sobre a incidência de ISS sobre serviços já foi pacificada, sendo inclusive objeto de Súmula do STJ: *“Súmula nº 424 do STJ: É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987.”*

E o Colendo Superior Tribunal de Justiça ainda firmou entendimento de que embora a lista anexa à Lei Complementar 116/03 seja taxativa, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não à denominação utilizada pelo banco, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele (REsp. 1.111.234-PR, rel. Ministra Eliana Calmon).

Partindo de tais premissas, observa-se que o fato gerador do ISS corresponde a prestação de serviços constantes na lista anexa a lei, sendo neste caso autuado o banco pela ausência de recolhimento do tributo incidente sobre o serviço previsto no item 1.07 - Suporte



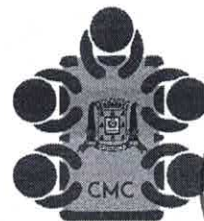
técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programa de computação e banco de dados.

A empresa alega que os valores lançados na conta COSIF 7.1.9.30.00-6 não são tributáveis, por consistirem em recuperação de encargos ou despesas. Entretanto, inexistente nos autos elemento que comprove a destinação desse valor a tal finalidade.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC), pacificou entendimento quanto à incidência do ISS sobre o agenciamento de mão de obra, REsp nº 1.138.205/PR, precedente do qual extrai-se as seguintes teses: o ISS não incide sobre os reembolsos recebidos pela agenciadora relativos às remunerações dos trabalhadores, mas ressalvou que esse entendimento se limita aos casos em que os trabalhadores não sejam por ela diretamente contratados. Por assim, dizer, conforme o colendo Superior Tribunal de Justiça, a contrário senso, haverá incidência do imposto nas situações em que a prestadora de serviços mantiver relação de emprego com os funcionários que prestam os serviços ao tomador.

Consta do acórdão a premissa que se adequa ao presente caso no ponto em que distingue receita que passa incorporar o patrimônio do prestador daquelas que caracterizam mera entrada e posteriormente são repassadas: *“O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. **Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.**”*

Tem-se, assim, a importância de se conhecer que as entradas no caixa do banco não constituem a base de cálculo do imposto, mas que se corresponderem a receitas, por serem despesas (e/ou custos) inerentes à prestação dos serviços deverão ser tributadas pelo ISS, porque configuradoras do próprio preço do serviço. Somente as demais despesas, que configuram mero ingresso (e não receita) do prestador do serviço, não sofrerão essa incidência, pois são posteriormente repassadas e não integram o patrimônio do banco.



DECISÃO

O Conselho Municipal de Contribuintes, por UNANIMIDADE dos votos, conheceu do recurso e **NEGOU PROVIMENTO**, nos termos do voto da relatora, mantendo a decisão singular.

VOTAÇÃO

<u>Liliane Pedroso Vieira – RELATORA</u>	<u>DESPROVIDO</u>
<u>Rafael Trombim – CONSELHEIRO</u>	<u>DESPROVIDO</u>
<u>Luiz Fernando Cascaes – PRESIDENTE</u>	<u>DESPROVIDO</u>

INTIMAÇÃO PARA CUMPRIMENTO DA DECISÃO

As decisões do CMC são definitivas, desta forma, caso haja débitos pendentes, os mesmos deverão ser regularizados no prazo de 10 (dez) dias, conforme preceituam os arts. 163 e 164 do CTM regulamentado pelo arts. 50 e 51, do Decreto SF/nº 1.325/18, sob pena de inscrição na dívida ativa e consequente medidas de cobranças administrativa ou judicial.

Os autos serão remetidos ao Setor de Arrecadação/Dívida ativa, pertencentes a Secretaria da Fazenda, para fins de cumprimento da decisão.



Liliane Pedroso Vieira
Relatora



Luiz Fernando Cascaes
Presidente do CMC