



Acórdão n.º 001/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 17 de março de 2021

Recurso n.º 016/2016 – CARF-M (A.I.I. n.º 20105000084)

Recorrente: **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual designação da empresa  
**NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**)

Relatora: Conselheira **SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM INDUSTRIAL (SUBITEM 14.06). TOMADOR DO SERVIÇO QUE NÃO CORRESPONDE AO USUÁRIO FINAL. ETAPA INTERMEDIÁRIA DE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN, CONFORME ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual designação da empresa **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**)

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer, Dar Provimento ao Recurso Voluntário e Julgar Improvido o Recurso de Ofício, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20105000084, de 25 de fevereiro de 2010, tendo sido reformada a Decisão proferida em Primeiro Grau, 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, 17 de março de 2021.

  
**JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR**

Presidente, em exercício

  
**SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

Relatora

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, LAURA OLIVEIRA FERNANDES e FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR.

**RECURSO Nº 016/2016 – CARF-M****ACÓRDÃO Nº 001/2021 – PRIMEIRA CÂMARA****PROCESSO FISCAL Nº 2010/2967/3446/00116****AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000084****RECORRENTE: PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA****RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL****INTERESSADA: MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual designação da empresa **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**)**RELATORA: Conselheira SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO****RELATÓRIO**

A **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**, fundamentada no Artigo 85, da Lei nº 1.697/1983, alterada pela Lei nº 1.186/2007, recorre de Ofício a este Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 029/2016 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos dos Processos nºs **2010/2967/3446/00116**, **2010/2967/3441/08827**, **2015/11209/12613/00133** e **2016/11209/12613/00036**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000084**, de 25 de fevereiro de 2010, com as alterações promovidas pelo Termo de Retificação de Auto de Infração - **TRAI nº 063/2015**, lavrado em face de **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.** cuja atual denominação social é **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.**).

No referido Auto de Infração e Intimação, resta configurado que a empresa supracitada, no período de **01/NOVEMBRO/2005** a **31/MARÇO/2006**, tomou serviços de **FOXCONN DO BRASIL COMÉRCIO DE ELETRÔNICOS LTDA.**, concernente a montagem de subconjuntos de telefone celular, tipificados no subitem 14.06 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 116/2003, caracterizando infração ao Artigo 2º, inciso III, e Artigo 3º, da Lei Municipal nº 231/1993.

O presente Recurso de Ofício fez-se necessário na medida em que o Auditor Fiscal Autuante, atendendo à determinação do Órgão Julgador de Primeiro Grau, lavrou o TRAI nº 063/2015, aplicando a retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do Artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, reduzindo a penalidade aplicada de 60% (sessenta por cento) para 50% (cinquenta por cento), conforme os ditames da Lei nº 1.420/2010, cujo crédito tributário foi reduzido de 2.018,51 UFM's para 1.914,02 UFM's, ultrapassando o valor limite de alçada da Primeira Instância Administrativa.



Por sua vez, a Autuada também cuidou de apresentar a sua irrisignação contra a Decisão exarada, e interpôs o competente e tempestivo Recurso Voluntário (fls.184/227-CARF-M), argüindo em preliminar que:

a) a Decisão laborou em equívoco ao acatar a planilha juntada aos autos tardiamente pela fiscalização, o que acarreta a nulidade do Auto de Infração e Intimação, em face da impossibilidade de aperfeiçoamento/revisão do lançamento;

b) a nulidade do indigitado Auto de Infração, haja vista que referentemente aos juros de mora não indica qual o dispositivo legal a ser aplicado.

No mérito a Recorrente aduz que não há de falar em incidência do ISSQN sobre a atividade de montagem de subconjuntos de telefone celular, por configurar um processo de industrialização, o qual sujeita-se exclusivamente à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS.

Seguindo o trâmite regular do processo, o nobre Representate Fiscal, às fls. 270/278, emitiu o **PARECER Nº 060/2020 –CARF-M/RF- 1ª.Câmara**, reconhecendo que, pela descrição do processo produtivo básico da Recorrente, verifica-se que a montagem de subconjuntos dos celulares constituem atividade industrial intermediária e terceirizada, a qual integra um das etapas de sua cadeia produtiva para posterior circulação de mercadorias, e, portanto, não caracteriza hipótese de incidência do ISSQN, levando-o a opinar pelo **CONHECIMENTO** e, no mérito, pelo **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto por **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**, cuja denominação atual é **MICROSOFOT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.**

**É o Relatório.**

#### **VOTO**

O cerne da controvérsia existente nos autos implica em perquirir se o serviço de montagem industrial (industrialização por encomenda) está sob a incidência ou não do ISSQN.

Neste cenário jurídico vale destacar que, nos termos do inciso III, do Artigo 156, da Constituição Federal de 1988, os Municípios detêm competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza que, não compreendidos no inciso II, do Artigo 155 (tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal), estejam definidos em lei complementar.



Noutro dizer, a incidência do imposto municipal alcança tão somente os serviços de qualquer natureza não compreendidos nas operações ou prestações relativas ao ICMS (“não compreendidos no artigo 155, II”), e desde que definidos em lei complementar.

Desse modo, para a caracterização da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre determinado serviço é necessário, cumulativamente, que ele:

- a) Esteja fora do campo de incidência do ICMS;
- b) Seja executado sobre bem não destinado a posterior comercialização ou industrialização;
- c) Seja diretamente encomendado pelo usuário final do bem; e
- d) Esteja previsto na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Neste jaez, a Lista de Serviços constantes da Lei Complementar nº 116/2003, e da Lei Municipal nº 714/2003, trataram de prever no item 14 e subitem 14.06, a seguinte tipificação:

*14 – Serviços relativos a bens de terceiros:*

*(...)*

*14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, **prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.***  
(g.n.).

Da exegese desse traçado normativo, resta claro que para haver a incidência do ISSQN há de se observar a existência cumulativa de duas premissas.

São elas:

- 1ª. O serviço deve ser prestado em bens materiais de terceiros;
- 2ª. O serviço deve ser prestado ao usuário final do serviço.

No caso concreto, quanto á primeira exigência não há qualquer controvérsia, haja vista que a Recorrente afirma que entregava todo o material para que o prestador montasse os subconjuntos de telefone celular, encerrando a sua irresignação ao argumento de que esse subconjunto faz parte de seu processo produtivo, e, nesse sentido, não possui a qualidade de usuária final, o que, de pronto, afasta a tributação do ISSQN.

Assim, no que tange à segunda exigência, faz-se necessário debruçarmos nos sobre o que deve ser entendido por “usuário final”.

Neste aspecto, andou bem o ilustre Representante Fiscal, quando, em seu irretocável Parecer, utilizando o entendimento esposado pelos Tribunais Superiores, consignou que para ser considerado “usuário final” do serviço, de modo a justificar a incidência do ISSQN, faz-se necessário que a contratante, seja ela pessoa física ou jurídica, faça uso pessoal e se beneficie diretamente do resultado da atividade contratada,



aduzindo que o critério de identificação do termo "uso pessoal" implica a inexistência de posterior etapa de comercialização.

Por oportuno, faz-se necessário enfatizar a nítida distinção existente entre o conceito de bem e o conceito de mercadoria. Esta sempre será destinada a posterior operação de comercialização ou industrialização, e recebe tal denominação porque não encerrou seu ciclo econômico e, portanto, será sempre objeto de mercancia. Aquele, ao contrário, já encerrou seu ciclo econômico e encontra-se em poder de seu consumidor ou usuário final, que pode necessitar de eventual beneficiamento para torná-lo mais adequado ao uso ou consumo a que se destina.

No que tange à matéria industrialização por encomenda, vale notar que, embora os autos da Ação Direta de Constitucionalidade - ADI nº4389, verse sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens (subitem 13.05 da Lista de Serviços), em que o STF decidiu pela não incidência do ISSQN, quando destinadas à integração direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, esse é o entendimento que vem sendo mantido por aquela Corte Superior em operações que envolvam a industrialização por encomenda por constituírem uma atividade industrial e terceirizada, integrando uma das etapas de sua cadeia produtiva, e, ainda, sujeita a posterior processo de industrialização e circulação de mercadorias,

E é nesse mosaico jurídico que o Supremo Tribunal Federal vem firmando a sua jurisprudência, conforme bem assinalados nas ementas dos acórdãos abaixo transcritos:

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSOS EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONFLITO DE INCIDÊNCIA ENTRE O ISSQN E O IPI E CIMS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PREQUESTIONAMENTO. EXISTÊNCIA. EFETIVO DEBATE DOS TEMAS CONSTITUCIONAIS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 27/STF. Não aplicação.**

(...)

**3. Na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos. Nesse sentido: AI n 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI nº 4389/DF-MC, Relator o Minisro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11.**

*Nego provimento ao agravo regimental.*

*(STF, RE 606960 AgR-AgR/ES, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 09/04/2014, Publicação: 13/05/2014, Órgão julgador: Primeira Turma) (g.n.).*

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE**



**PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN.** Nas hipóteses de conflito entre os fatos impositivos do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, **ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação.** Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. (...) Agravo Regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor.

(STF, ARRE 839976 AGr, Órgão julgador; Primeira Turma, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 10/02/2015, Publicação: 12/03/2015) (g.n.).

Por todo o exposto, e comprovado nos autos, mormente pela descrição do processo produtivo básico da Recorrente, que a montagem de subconjuntos dos celulares constituem atividade industrial intermediária e terceirizada, integrando uma das etapas de sua cadeia produtiva, e que, após isso, ainda se encontrava sujeita a posterior processo de industrialização e circulação de mercadorias, afastando, portanto, a hipótese de incidência do ISSQN, e, conseqüentemente, a aplicação do subitem 14.06, da Lei Complementar nº 116/2003 **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto por **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**, cuja denominação atual é **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.**, e pela reforma da Decisão do Órgão Julgador de Primeiro Grau, e pelo **CANCELAMENTO do AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000084**, de 25 de fevereiro de 2010.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 17 de março de 2021.

  
**SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**  
Relatora