

Acórdão n.º 003/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 10 de fevereiro de 2022

Recurso n.º 037/2018 – CARF-M (A.I.I. n.º 20105000012)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

Relatora: Conselheira **SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUINTE SUBSTITUTA. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DE EMBALAGENS, DESTINADAS À INTEGRAÇÃO OU UTILIZAÇÃO DIRETA EM PROCESSO SUBSEQUENTE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (SUBITEM 13.04 DA LEI MUNICIPAL Nº 714/2003 E SUBITEM 13.05 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003). NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN, CONFORME ENTENDIMENTO DO STF. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual denominação social 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 e Dar Provimento ao Recurso Voluntário, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20105000012, de 11 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, 10 de fevereiro de 2022.


FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR

Presidente, em exercício


SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

Relatora


DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ROBERTO SIMÃO BULBOL e LAURA OLIVEIRA FERNANDES.



RECURSO Nº 037/2018 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 003/2022 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2010/2967/3446/00092
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000012
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA. (atual denominação social 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 74/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos dos Processos nºs **20010/2967/3446/00092**, **2010/2967/3441/08981**, **2011/2967/3441/08662** e **2015/11209/12613/00257**, que julgou **Parcialmente Procedente** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000012**, de 11 de fevereiro de 2010, com as alterações promovidas pelo Termo de Retificação de Auto de Infração - **TRAI nº 061/2015**, lavrado em face de **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**, cuja atual denominação social é **MICROSOFOT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.**

No referido Auto de Infração e Intimação, resta configurado que a empresa supracitada, na qualidade de substituta tributária, não reteve na fonte o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, referentemente aos serviços de composição gráfica tomados das empresas discriminadas, cujos fatos geradores estão descritos no subitem 13.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar – LC nº 116/2003, e 13.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Municipal nº 714/2003, referentes à confecção de embalagens e guias de usuário, prestados no período de **JANEIRO/2004 a FEVEREIRO/2006**, 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 061/2015, 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, e extirpou da base de cálculo do referido Auto de Infração e Intimação os valores referentes ao exercício de 2004, porque fulminados pela decadência, fazendo com que valor do crédito tributário reduzido ultrapassasse o 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.156/199-CARF-M), arguindo em preliminar dentre outros, que:

- o Auto de Infração não merece guarida, pois desrespeita aos primados contidos no Artigo 77, incisos III e IV, da Lei nº 1.697/1983 (Código Tributário Municipal), e ao Artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que não demonstrou de forma contundente os fatos geradores, bem assim deixou de demonstrar a necessária motivação da autuação, em flagrante violação ao Artigo 5º, incisos LIV e LV, e ao “*caput*” do Artigo 37, da Constituição Federal

No mérito, a Recorrente aduz que não há de falar em incidência do ISSQN sobre a fabricação de embalagens e demais produtos gráficos por encomenda, 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. 351/367, emitiu o **PARECER Nº 050/2020 –CARF-M/RF- 1ª.Câmara**, reconhecendo que, pelo exame das provas documentais juntadas aos autos as embalagens e manuais adquiridos integravam a etapa de processo de industrialização intermediário promovido pela empresa autuada, e, portanto, não caracteriza hipótese de incidência do ISSQN, levando-o a opinar pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Primário, e, no mérito, pelo **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto por **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**, cuja denominação atual é **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.**, e pela reforma da Decisão de Primeiro Grau, e, conseqüentemente pelo cancelamento do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 2010500012.**

É o Relatório.

**V O T O**

Inicialmente, cabe registrar que da análise dos autos verifica-se que o cerne da questão cinge-se em perquirir se os serviços tomados pela Recorrente estão sob a incidência do ISSQN, haja vista que, esta, na qualidade de substituta tributária, deixou de reter o referido imposto sobre os serviços descritos, respectivamente, no subitem 13.05, e 13.04, das Listas de Serviços anexas à Lei Complementar nº 116/2003, e Lei Municipal nº 714/2003, ou seja, sobre a confecção de embalagens e guias de usuário.

Para tanto, faz-se necessário trazer à colação um breve histórico sobre a tributação deste serviço, pois desde os idos de 1968, o Decreto-Lei nº 406/1968, ao tratar do fato gerador do ISSQN, no Parágrafo 1º de seu Artigo 8º, já estipulava que: *“Os serviços incluídos na lista ficam sujeito apenas ao imposto previsto neste artigo, **ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.**”* (grifo nosso).

Àquela época, na Lista de Serviços referida no artigo supracitado, por força da redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987, constava o seguinte item:

77 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Vale dizer, nos termos do Decreto-lei nº 406/1968, os serviços de composição gráfica, em geral, sujeitavam-se apenas à incidência do ISSQN.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 116/2003, ao tratar sobre este imposto, assim determinou:

Art. 1º O Imposto Sobre serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(omissis)

*§ 2º **Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.*** (o grifo não consta do original).

Vê-se, pois, que a Lei Complementar acima citada determinava que os serviços prestados com fornecimento de mercadoria estavam sujeitos apenas à incidência do ISSQN.

Dito de outra forma, os serviços constantes da sua Lista anexa, não eram alcançados por outros impostos. *e. g.*, pelo IPI, ou ICMS.

E ao descrever os serviços objetos de incidência do ISSQN, tanto a Lei Complementar nº 116/2003, quanto a Lei Municipal nº 714/2003, trouxeram nos seus subitens as seguintes redações:

LC nº 116/2003:

13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Lei Municipal nº 714/2003:

13.04 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

Mais uma vez, ficava evidente que os subitens supracitados referiam-se a serviços incluídos nas Listas, sem ressalvas, incidindo apenas o ISSQN, ainda que estes serviços tenham sido prestados com concomitante fornecimentos de materiais, o imposto seria cobrado sobre o total, ou seja, incluindo o material utilizado na operação.

É cediço que essa matéria provocou inúmeros embates nos tribunais pátrios, a ponto de levar o Superior Tribunal de Justiça a editar a Súmula 156, com o seguinte enunciado:

“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias está sujeita, apenas, ao ISS.”

A despeito do assunto estar sumulado por parte do STJ, como permanecia a controvérsia sobre se serviço de composição gráfica realizado na cadeia do processo de industrialização estava sujeito ao ISS ou ICMS, a Associação Brasileira de Embalagens (ABRE), propos, perante o STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI Nº 4389/DF, do subitem 13.05, da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003.

Em 13.04.2011, ao analisar a matéria, a Suprema Corte, concedeu Medida Cautelar nos autos em questão, com efeito “*ex-nunc*”, onde fez consignar:

(...) “para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria (...).

A par disso, em 29.12.2016, foi editada a Lei Complementar nº 157/2016, que, dentre outros, alterou os termos do subitem 13.05, constante da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, passando o mesmo a possuir a redação abaixo transcrita:

13.05. Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados

de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (o grifo não consta do original).

Vale ressaltar que o Município de Manaus, ao editar a Lei nº 2.251, de 02 de outubro de 2017, cuidou também de promover a alteração acima destacada no referido subitem.

Para a questão aqui analisada, importa frisar que, por força da alteração na LC nº 116/2003, o STF declarou a perda do objeto da ADI Nº 4389, cuja ementa do acórdão abaixo transcrevemos:

DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PERDA DO OBJETO. EXTINÇÃO DA AÇÃO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que a revogação ou alteração substancial, que implique exaurimento da eficácia dos dispositivos questionados, resulta na perda de objeto da ação.

2. Perda superveniente do objeto. Extinção do processo sem resolução do mérito.

Nesse acórdão, o Relator, Ministro Luis Roberto Barroso, fez questão de ressaltar o que segue:

*14. Em face do exaurimento da eficácia do ato normativo impugnado, e com base na jurisprudência desta Corte, constato, portanto, o prejuízo da presente ADI por perda superveniente do objeto, **mantidos os efeitos da cautelar no período em que vigeu.*** (o grifo não consta do original).

Na análise da questão suscitada nos autos, resta configurado que se, antes a irresignação da Recorrente, no sentido de que a infração que lhe estava sendo cobrada, no seu entendimento, por traduzir em uma operação de circulação de mercadoria, sujeitava-se apenas à cobrança do ICMS, e não do ISSQN, não merecia guarida, haja vista que sob a égide da LC nº 116/2003, era irrelevante se as atividades constantes do subitem 13.05, eram realizadas para ulterior utilização de embalagem em uma cadeia de industrialização, hoje, em face da jurisprudência do STF, forçoso admitir que se consolidou o entendimento sobre a não incidência do ISSQN nas operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadorias.

Assim, a despeito de os fatos geradores que deram azo à lavratura do Auto de Infração contra a Recorrente, terem sido praticados no período de janeiro e dezembro de 2006, e, portanto, em princípio, sujeitarem-se à aplicação da legislação tributária de regência à época, de acordo com o previsto no Artigo 144, do CTN, forçoso concluir que devem ser aplicados aos mesmos o entendimento consolidado pelo STF,



conforme bem assinalado no ARE 839976 AgR (STF), abaixo transcrito para exemplificar:

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).

Vale registrar, porque oportuno, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que antes amparava-se na Súmula 156, também passou a adotar o entendimento do STF, conforme pode-se observar da ementa do AgRg no REsp 1310728/SP (STJ), como segue:

TRIBUTÁRIO. ICMS E ISS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. ADEQUAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4389-MC

1. *A primeira Seção do STJ, em 11.3.2009, no julgamento do REsp 1.092.206/SP, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos nos termos do art.543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual "as operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/2003 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS). Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas ao ISS".*

2. *Contudo, em 13.04.2011 o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na ADI 4389, Rel. Min. Joaquim Barbosa, reconheceu que não incide ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo*



subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

3. Ante a possibilidade de julgamento imediato dos feitos que versem sobre a mesma controvérsia decidida pelo Plenário do STF em juízo precário, é necessária a readequação do entendimento desta Corte ao que ficou consolidado pelo STF no julgamento da DI 4389-MC.

4. Hipótese em que o Tribunal de origem manifestou-se no mesmo sentido do entendimento exarado pelo STF, não merecendo reforma o acórdão estadual.

Agravo Regimental provido.

(STJ, AgRg bo REsp 1310728/SP, Rel. ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 13/06/2016).

Aqui chegados, torna-se desnecessária a análise do Recurso de Ofício em face das alterações promovidas pelo TRAI nº 61/2015, que reduziu substancialmente o valor original da base de cálculo do Auto de Infração e Intimação nº 2010500012.

Por todo o exposto, e comprovado nos autos que as embalagens adquiridas pela Recorrente integravam etapa do processo na cadeia de industrialização **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto por **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual denominação social da empresa **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**), pelo **NÃO CONHECIMENTO** do Recurso de Ofício, reformando a Decisão do Órgão Julgador de Primeiro Grau e pelo **CANCELAMENTO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000012**, de 11/02/2010.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 10 de fevereiro de 2022.

SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO
Conselheira Relatora