



Acórdão n.º 010/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 19 de abril de 2021

Recurso n.º 026/2015 – CMC (A.I.I. nº 20105000023)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA (SUBITEM 13.05 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003). ADI 438/DF. EMBALAGENS DESTINADAS A POSTERIOR PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRECEDENTES JUDICIAIS CONSOLIDADOS PELA INCIDÊNCIA DO ICMS. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. 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 nº 20105000023, de 12 de fevereiro de 2010, 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, 19 de abril de 2021.

  
**SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

Presidente

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

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



**RECURSO Nº 026/2015 – CMC**

**ACÓRDÃO Nº 010/2021 – PRIMEIRA CÂMARA**

**PROCESSO FISCAL Nº 2010/2967/3446/00105**

**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000023**

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

**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

**RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

## RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso Voluntário, ao CARF-M interposto pela **MICROSOFT MOBILE TECNOLOGIA LTDA.** (atual denominação de **NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.**) contra a **DECISÃO Nº 26/2015 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20105000023**, de 12 de fevereiro de 2010, lavrado contra a Recorrente, devidamente qualificada nos autos do processo, na qualidade de substituta tributária, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN, devidos em relação aos serviços prestados descritos no subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (confecção de embalagens para celular, também correspondentes ao subitem 13.04 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003) feitos por encomenda tomados da empresa **RIGESA DA AMAZÔNIA S.A.** no período de **01/JANEIRO/2005** a **31/DEZEMBRO/2008**, consubstanciando infração ao inciso II, do Artigo 2º, e § 1º do Artigo 8º, ambos da Lei Municipal nº 1.089/2006, c/c Artigo 7º do Decreto nº 8.805/2007, culminando na aplicação da penalidade prevista no Artigo 11, inciso II, da Lei nº 1.089/2006 que estabelece multa de 120% do valor do imposto totalizando, na data de **01/MARÇO/2010**, o Crédito Tributário no valor de R\$ 320.572,54 (Trezentos e Vinte mil, quinhentos e setenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos) equivalentes a 5.125,88 UFMs.

### ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

A Autuada por intermédio do **PROCESSO Nº 2010/2967/3441/08987** apresentou sua defesa em Primeira Instância, e alegou as seguintes razões de Impugnação:

a) O Auto de Infração e Intimação em relação aos juros de mora padece de vício insanável uma vez que não indica o seu fundamento legal e a falta de indicação dos juros traz evidente prejuízo à defesa do Contribuinte uma vez que sem essa informação não pode avaliar se está correta a sua cobrança;

b) A fabricação de embalagens para transporte depois fornecidas para a Impugnante não constitui serviço e, ainda que o constituísse, não se enquadraria no item





de Inconstitucionalidade nº 4389, proposta pela Associação Brasileira de Embalagens – ABRE.

Com base na referida Cautelar, a Autuada requer o sobrestamento do processo até que seja definitivamente julgada a ADI nº 4389 pela Suprema Corte, diante da prejudicialidade daquela Ação em relação ao presente processo.

### **SOBRESTAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**

Diante da provisoriedade e de potencial reversibilidade do conteúdo da Liminar, bem como da natureza vinculante da futura Decisão a ser proferida quanto ao Mérito da ADI nº 4389, o CMC (Conselho Municipal de Contribuintes), através do seu Presidente, e acatando o PARECER Nº 25/2015 da Representante Fiscal, decidiu encaminhar à Secretaria para “**sobrestamento do presente processo administrativo fiscal até que o STF julgasse o mérito da ADI No 4389,**” nos termos previstos pelo Artigo 66 do Decreto Municipal nº 681/91.

**É o Relatório.**

### **VOTO**

### **DOS FATOS E DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:**

Antes de analisar o mérito da defesa apresentada, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do Recurso, e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

O Recurso Voluntário em questão, interposto pela Recorrente, requereu que os autos do processo permanecessem sobrestados, até que fosse definitivamente julgada a ADI nº 4389 pela Suprema Corte, na qual a Associação Brasileira de Embalagens (ABRE) pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, e que à época do ajuizamento da ação, dizia o seguinte:

*13.05 – Composição gráfica; fotocomposição; clichéria; zincografia; litografia e fotolitografia.*

Em 26.04.2011, foi publicado o Acórdão que concedeu uma Medida Cautelar requerida na ADI 4389, que impediu o Município de Manaus de efetuar lançamentos para a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, cujo fundamento repouse sob o subitem 13.05 da Lei Complementar nº 116/2003, ou sob qualquer outro dispositivo legal que reproduza integralmente o citado subitem, e cujo fato



gerador corresponda aos serviços de composição gráfica de embalagens. Com isto, o Município de Manaus ficou impedido de praticar ato administrativo em desconformidade com o comando da Medida Cautelar, sendo o mesmo considerado nulo de pleno direito, não gerando efeito jurídico algum estando sujeito a ser cassado diretamente pelo STF. Como consequência ainda da Cautelar da ADI 4389, ficou sobre sobrestamento o Processo em questão, bem como todos os Processos Administrativos Fiscais ainda pendentes de julgamento voltados à constituição definitiva dos créditos tributários de obrigações principais e acessórias do ISSQN, referentes à composição de embalagens.

É imperioso dizer que toda e qualquer Medida Cautelar é, por natureza, decisão de caráter precário, que poderá ser confirmada ou não pelo órgão julgador no momento da apreciação do mérito da respectiva ação, situação verificada inclusive no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade.

Sendo assim, acatando o **PARECER Nº 25/2015 – RF/CMC**, o Presidente deste Egrégio Conselho, manteve o Processo em sobrestado até este momento.

Em 29.12.2016, passou a vigorar a Lei Complementar nº 157/2016, cujo anexo alterou a redação de vários itens e subitens da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, incluindo o subitem 13.05, que passou a ter a seguinte redação:

*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.*

Desta forma, “em face do exaurimento da eficácia do ato normativo impugnado, e com base na jurisprudência do STF, foi declarado a perda de objeto da ADI nº 4389, mantidos os efeitos da Cautelar no período em que vigeu”. Sendo assim, definido a questão tratada na ADI nº 4389, dá-se prosseguimento ao julgamento dos autos, uma vez superados os motivos que justificavam o sobrestamento.

Vale destacar, conforme ressalta nossa eminente Representante Fiscal, que antes da alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016, a Lei Complementar nº 116/2003 considerava irrelevante, para efeito da incidência do ISSQN sobre as atividades descritas no antigo enunciado do seu subitem 13.05, a ulterior utilização da embalagem e de demais produtos gráficos em uma cadeia de industrialização.

Após a concessão da Medida Cautelar na ADI nº 4389, a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido de não admitir a incidência do ISSQN nas operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta





13.04 da Lista de Serviços anexa a Lei nº 714/2003, não estando, portanto, sujeita à incidência do ISSQN;

c) Para que determinada operação seja submetida à tributação pelo ISSQN, ela deve constituir uma prestação de serviço;

d) A fabricação de embalagens para transporte depois fornecidas para a Impugnante não caracteriza uma prestação de serviço, constituindo-se em uma operação de industrialização, na modalidade de transformação ou beneficiamento;

e) O Artigo 3º da Lei nº 4.502/64, Artigo 16 do CTN e o Artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002 traz o conceito de industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, incluídas as transformações;

f) A atividade de composição gráfica se limita à elaboração da mídia contendo imagens e textos que integrarão o produto gráfico, seja ela, embalagem, manual, revista, folder, etc.;

g) Veja-se que não se está a negar que parte do processo de fabricação das embalagens possa corresponder a uma atividade de composição gráfica, mas essa atividade de composição gráfica é apenas uma etapa intermediária do processo industrial de fabricação de embalagem;

h) A atividade de composição gráfica não obstante possa ser importante, estará longe de ser a etapa mais importante do processo industrial de fabricação de embalagens e tampouco corresponderá ao resultado final buscado pela Impugnante. Quando a Impugnante contrata o fornecimento de embalagens, não está contratando um serviço de composição gráfica, mas sim fornecimento de mercadoria;

i) A embalagem possui função de acondicionamento e proteção dos produtos, devendo adequar-se às práticas da Impugnante em relação ao armazenamento e ao transporte desses produtos, sem que, além das imagens que eventualmente apresentam, a embalagem deve necessariamente atender a especificações técnicas de material, tamanho, formato, etc.;

j) Algumas imagens ou signos inseridos nas embalagens sequer se prestam a apresentação dos produtos fabricados pela Impugnante, sendo antes uma exigência de ordem pública imposta pela legislação, tributária, regulatória (homologação do Produto pela ANATEL), consumerista (informações sobre produto), entre outras;

k) As embalagens integram o processo produtivo da Impugnante, não como serviços, mas como intermediários;



l) Trás a colação a doutrina do Prof. Marco Aurélio Graco sobre a distinção do fazer e o fazer para dar, concluindo que o fazer para dar não é um fazer, mas um dar;

m) Colaciona Decisão isolada do Superior Tribunal de Justiça que aponta que os serviços gráficos precisam ser preponderantes na operação para que incida o ISSQN;

n) A atividade de composição gráfica não é cobrada em separado. Seu custo integra sem qualquer segregação ou destaque, o preço cobrado pela empresa contratada para venda das embalagens. Preço este que não se restringe ao custo da composição gráfica, mas engloba todo o custo de todas as fases do processo produtivo das embalagens;

o) A Prefeitura de Manaus tem assento no CODAM que concede incentivos fiscais do ICMS e do IPI a indústria gráfica, nesse sentido externou entendimento de que as indústrias gráficas estão submetidas à incidência desses impostos, assim, não há que se falar em imposição de penalidades nos termos do Artigo 100, inciso III e Parágrafo Único do CTN.

Ao final, requer a Autuada a determinação de prova pericial e o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração e Intimação nº 20105000023, de 01.03.2010, nos termos de fundamentação.

#### **RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL AUTUANTE:**

O Auditor Fiscal autuante, em 29.11.2010, apresentou sua réplica, e opinou pela manutenção do Auto de Infração e Intimação, sustentando que os serviços tipificados na Lista de Serviços anexa a Lei nº 714/2003 ainda que envolva fornecimento de mercadorias, sujeitam-se apenas e tão somente ao ISSQN, ficando afastada a incidência do ICMS. Em sustentação, trouxe o Artigo 1º, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 116/2003.

Alegou em sua sustentação, ainda, que a atividade de confecção de embalagens com composição gráfica constitui-se em prestação de serviço gráfico. A circunstância dos trabalhos gráficos serem utilizados para compor a embalagem de transporte dos celulares de sua fabricação, vendidos a terceiros não desfigura a sujeição de atividade da RIGESA ao ISSQN e nem a responsabilidade da NOKIA em reter o referido imposto.

#### **RECURSO À SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:**

A Autuada por intermédio do Processo nº 2015/11209/126113/00092 apresentou Recurso Voluntário em Segunda Instância, que em síntese, ela invoca, com o objetivo de suprimir a exigência fiscal em andamento, a superveniência da Medida Cautelar concedida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta





em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, constatando-se nos acórdãos, já citados pela Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 11/2020-CARF-M/RF/1ª Câmara**.

Observa-se que a jurisprudência citada, vem sendo aplicada por todos os Tribunais Superiores, mesmo para casos nos quais os fatos geradores tenham ocorrido antes da concessão da medida cautelar da ADI nº 4389, como demonstrado no Parecer nº 11/2020 – CARF-M/RF/1ª Câmara.

Desta forma, fica demonstrado a existência de uma jurisprudência consolidada acerca da tributação dos serviços gráficos descritos no subitem 13.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, como já visto em julgamentos recentes desta Câmara, nos restando analisar se as embalagens decorrentes das atividades fiscalizadas pelo Município de Manaus tinham por finalidade o uso pela própria Recorrente (quando há de incidir o ISSQN), ou se estavam destinadas a subsequente processo de industrialização (quando há de incidir o ICMS).

No exame das provas documentais juntadas aos autos, Contrato Social e Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica verifica-se que a autuada desenvolve atividade industrial (fabricação de aparelhos telefônicos), e demonstra que as embalagens adquiridas pela empresa autuada, integravam etapa de processo de industrialização, bem como a afirmativa da Autoridade Fiscalizadora em sua réplica, datada de 19.11.2010, fls. 70/73, que diz que os trabalhos gráficos, neste caso, são utilizados para compor a embalagem de transporte dos celulares de fabricação da Recorrente, vendidos a terceiros.

Sendo assim, fica consubstanciado e válidas as alegações de defesa da Recorrente, cabendo a esta Relator concordar com a tese deste Recurso Voluntário.

Considerando todos os fatos narrados por mim, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, de forma que seja reformada a Decisão de Primeira Instância Administrativa e **CANCELADO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 2010500023**.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 19 de abril de 2021.

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**  
Relator