



Acórdão n.º 012/2021 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 26 de abril de 2021

Recurso n.º 012/2018 – CARF-M (A.I.I. n.º 20125000046)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.**

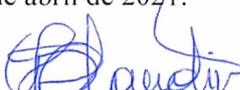
Relatora: Conselheira **LAURA OLIVEIRA FERNANDES**

TRIBUTÁRIO. ISSQN. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ISSQN PRÓPRIO. RECURSO DE OFÍCIO. NECESSIDADE DE REPAROS NA APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA. LEGALIDADE DO TRAI Nº 25/2016. RECURSO VOLUNTÁRIO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO NO PREÇO DO SERVIÇO, SALVO EXPRESSA RESSALVA LEGAL. PRECEDENTES DO STJ. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, ARTIGO 2º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. REQUISITOS NÃO COMPROVADOS PELA RECORRENTE. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DOS RECURSOS E OFÍCIO E VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM ALTERAÇÕES CONSTANTES EM TRAI.

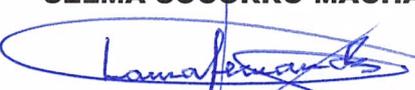
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Julgar Improvidos os Recursos de Ofício e Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação nº 20125000046, de 31 de janeiro de 2012, com as alterações efetivadas por meio do TRAI Nº 25/2016, 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, 26 de abril de 2021.


SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

Presidente


LAURA OLIVEIRA FERNANDES

Relatora


DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ

Representante Fiscal

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



RECURSO Nº 012/2018 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 012/2021 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2012/2967/3446/00054
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000046
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.
RELATORA: Conselheira LAURA OLIVEIRA FERNANDES

RELATÓRIO

MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA., já devidamente qualificada nos autos recorre a este Conselho da **DECISÃO Nº 51/2017 – GCFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos dos **PROCESSOS Nºs 2012.2967.3446.00054, 2012/2967/3441/05440, 201611209/12613/00060 e 2016/11209/12613/00086**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000046**, de 31/01/2012, retificado pelo **TERMO DE RETIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO – TRAI Nº 25/2016**, que lhe fora lavrado em face de não ter recolhido aos Cofres Públicos Municipais, os valores relativos ao ISSQN próprio, incidentes sobre os serviços de pesquisa de mercado, tipificados no subitem 2.01 (serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza), 17.01 (assessoria ou consultoria de qualquer natureza) e item 41 (serviços profissionais e técnicos não compreendidos nos itens anteriores e a exploração de qualquer atividade que represente prestação de serviços), da lista. Tais serviços foram prestados no período de: **JUNHO/2006 a MAIO/2011**.

Infringindo assim a norma capitulada no Artigo 29 da Lei nº 1.697/83 c/c Artigo 1º, inciso II do Decreto nº 6.906/90, que resultou na aplicação da penalidade prevista no Artigo 9º, parte final da Lei nº 1.351/09 c/c Artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN – Ausência de multa, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 1.938.853,96 (um milhão, novecentos e trinta e oito mil, oitocentos e cinquenta e três reais e noventa e seis centavos, a 27.254,90 Unidades Fiscais do Município-UFMs, que foi posteriormente retificado pelo TRAI nº 025/2016 para 14.502,89 UFMs.

DO PEDIDO DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO:

O Julgador de Primeiro Grau exarou **DESPACHO Nº 220/2015 – GCFI/DETRI/SEMEF** (fls. 134/135) por meio do qual requereu que a autoridade fiscal lançadora lavrasse Termo de Retificação de Auto de Infração e Intimação – TRAI, tomando as seguintes providências:

a) Mencionar no campo da “Ocorrência Verificada” os documentos – juntando as respectivas cópias ou mencionando características que comprovem sua



idoneidade – a partir dos quais foram verificadas as ocorrências dos fatos geradores e respectivas bases de cálculo do ISSQN;

b) Retirar da base de cálculo os valores referentes aos fatos geradores ocorridos no período de 15/06/2006 a 29/01/2007, uma vez que foram alcançados pela decadência;

c) Lavrar Termo de Retificação de Auto de Infração – TRAI com as retificações supramencionadas, inclusive **reduzindo-se o crédito tributário** em função da exclusão pela decadência, cientificando-as ao contribuinte autuado.

DA LAVRATURA DO TERMO DE RETIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO:

A autoridade lançadora lavrou o **TRAI Nº 025/2016** (fls. 137/139), tomando as providências requeridas pelo Julgador de Primeiro Grau e cientificou o contribuinte em 30/06/2016.

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:

O Auditor Fiscal autuante, em defesa da lavratura do Auto de Infração e Intimação, em lide, apresentou as seguintes contrarrazões:

A autuada alega que os serviços que prestou, objeto da autuação, produziram efeito no exterior.

Entretanto, os efeitos finais dos serviços prestados produziram e produzem efeitos no Pólo Industrial de Manaus, mais especificamente nas linhas de produção da **MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.**

Todo trabalho de pesquisa de mercado e desenvolvimento de produtos é para que a contratante tenha parâmetros para definir a sua produção e os tipos ou modelos de motocicletas a serem produzidas, pois é preciso conhecer a demanda para que a empresa possa atendê-la. E é para isso que a **Moto Honda da Amazônia** faz pesquisa de mercado. Para saber quando e o quê o consumidor quer adquirir, os modelos de sua preferência que pretende comprar.

Com essas informações a empresa programa a sua produção, o quanto; os modelos de motocicletas; o que produzir; a tecnologia a ser utilizada; como produzir e determina onde realizar a produção que no caso ocorre no Pólo Industrial de Manaus.

Desta forma, verifica-se que o resultado final das pesquisas dar-se-á nas linhas de produção da **Moto Honda da Amazônia** no Pólo Industrial de Manaus.



A Autuada apresenta outro frágil argumento, alegando que as Notas Fiscais de Serviços não servem de base de cálculo do imposto, porque consta em contrato que a remuneração pelo serviço prestado corresponde à taxa de administração de 3% (três por cento), sendo o restante reembolso de despesa.

A despeito da liberdade de contratar entre os particulares, os acertos desconformes com a legislação não podem ser opostos à Fazenda Pública.

“Caso fosse verdade o que ficou estabelecido em contrato entre a MHA e a HONDA R&D Co. Ltd., a MHA deveria emitir uma nota fiscal de serviços no valor de sua taxa de administração de 3% (três por cento) e para o restante deveria emitir uma fatura, ou uma nota de débito. No entanto, a MHA emitiu uma NOTA FISCAL DE SERVIÇO pelo valor global da prestação e contabilizou no seu razão a crédito, como receita, desmentindo uma cláusula contratual de fachada para lesar o fisco municipal”.

Os valores da Notas Fiscais foram contabilizadas como receita, caso fosse reembolso de despesas, deveriam ter sido contabilizadas nas contas de despesas e não nas de receita, como fez a autuada.

DA DECISÃO DO ÓRGÃO JULGADOR DE PRIMEIRO GRAU:

Por meio da **DECISÃO Nº 051/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF** (fls. 191/211) o Julgador de Primeiro Grau, julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração e Intimação nº 20125000046, com as alterações promovidas com o TRAI nº 025/2016 e recorreu de Ofício ao Conselho de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, uma vez que o valor desonerado no Auto de Infração e Intimação, por meio do TRAI nº 025/2016, ultrapassa o valor limite de alçada daquele órgão, nos termos do Artigo 85, da Lei nº 1.697/83, alterada pela Lei nº 1.186/2007.

DA CIÊNCIA DA AUTUADA:

Em 19/01/2018 o Sujeito Passivo foi regularmente notificado da Decisão do Julgador de Primeira Instância Administrativa.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

O sujeito passivo vem a este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, interpôr recurso voluntário (fls. 226/245), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

a) Há erro na base de cálculo utilizada pela autoridade autuante, uma vez que, o valor auferido pela Recorrente e informado nas Notas Fiscais de Serviços



Eletrônicas não é decorrente, única e exclusivamente, da remuneração pela prestação de serviços, **mas também de valores a título de reembolso de despesas;**

b) Não incidência do ISSQN na exportação de serviços, conforme preceitua o Artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003.

Os serviços de pesquisa e desenvolvimento são verificados exclusivamente no Japão, já que a empresa japonesa (**Honda R&R Co. Ltd.**) é que detém a propriedade exclusiva dos “**resultados desenvolvidos**”, realizando a venda desse conhecimento no exterior e lucrando com isso fora do país.

Além do que, as informações obtidas pela recorrente não se limitam ao mercado brasileiro, mas abrange a América Latina;

c) Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração e Intimação em lide, extinguindo-se o crédito tributário.

DO PARECER DA REPRESENTAÇÃO FISCAL:

No **PARECER Nº 63/2020 – CARF-M/Rf/1ª Câmara** (fls. 321/337) o ilustre Representante Fiscal, Dr. Deniel Benevides de Queiróz, opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo integralmente a Decisão recorrida, que reconheceu a procedência do Auto de Infração e Intimação nº 20125000046, com as alterações implementadas pelo TRAI nº 25/2016.

É o Relatório.

V O T O

Procedido ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, quanto a representação do sujeito passivo atuado e a tempestividade, que considero atendidos.

Passo ao exame do Mérito das argumentações recursais da atuada.

Da análise dos autos verifica-se que dois pontos cruciais devem ser dirimidos, quais sejam:

1. Incorreção da base de cálculo do lançamento, que segundo a recorrente, a autoridade fiscal atuante teria incluído valores relativos a ressarcimento de custo ou despesas incorridas por ela na prestação dos serviços, conforme



estabelecido no Contrato nº 001/2004 celebrado entre a recorrente e a Honda R&D Co. Ltd.

Neste sentido, é imperioso trazermos a discussão, o que dispõe o Artigo 118, Inciso I e Artigo 123, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, que a despeito da liberdade de contratação entre particulares, estabelece que seus acordos não podem modificar a definição do fato gerador e respectiva base de cálculo, além de não poderem ser opostos à Fazenda Pública, conforme descrevo:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

(....)

Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

A questão da composição da base de cálculo do ISSQN, na legislação tributária do município de Manaus está prevista no Artigo 7º da Lei Municipal nº 714/2003 determina que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, e sobre a composição do preço do serviço os §§ 3º e 4º do mesmo normativo são esclarecedores:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(.....)

§ 3º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei e as subempreitadas já tributadas pelo imposto. (grifei).

§ 4º Nos termos do parágrafo anterior, a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza será o preço do serviço, excluindo-se 60% (sessenta por cento) a título do material empregado pelo prestador dos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços e das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (grifei).



Verifica-se que a lei supracitada, não trata de gastos e desembolsos efetuados pela Recorrente na prestação de serviços de pesquisa de mercado, subitem 17.01; pesquisa e desenvolvimento de produtos, subitem 2.01 e serviços de suporte, e o item 41, que foram objeto da autuação. Assim sendo, não fazendo parte das exceções da lei, não pode a ela querer que tais serviços sejam excluídos da base de cálculo do ISSQN.

2. Não incidência do ISSQN sobre a exportação de serviços.

A Recorrente alega a não incidência do ISSQN sobre os serviços prestados por ela e que foram objeto do auto de infração em lide, nos termos do Artigo 2º, Inciso I, com a não aplicação do seu Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei Municipal nº 714/2003, pois segundo ela, o contrato celebrado no Brasil, mais especificamente no Município de Manaus. Mas, seus efeitos são verificados exclusivamente no Japão, já que a empresa japonesa (**Honda R&R Co. Ltd.**) é que detém a propriedade exclusiva dos “*resultados desenvolvidos*”, realizando a venda desse conhecimento no exterior e lucrando com isso fora do país.

Sobre a exportação de serviços, vejamos o que dispõe o Artigo 2º, inciso I e Parágrafo Único da Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 2º - O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Parágrafo único – Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

A Lei Municipal nº 714/2003, sobre esta questão, assim dispõe:

Art. 2º - O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(.....)

Parágrafo único – Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos em Manaus, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

O deslinde da questão está em descaracterizar a exportação do serviço, sobre o tema EDUARDO SCHOUER (Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. N. 100. P. 45/46. Jan 2004) assim leciona:



“No que se refere à exportação de serviços, constata-se que ali não se enquadram, o teor do parágrafo único do artigo 2º., ‘os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior’. Note-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado. É irrelevante sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, cumulativamente, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior.

De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerada exportação, ainda que se resultado se verifique no País.

Assim sendo, verifica-se da análise da documentação apensada aos autos, resta claro que o objetivo do tomador dos serviços prestados pela recorrente, foi o de conhecer o mercado brasileiro de motocicletas para que, pudesse fabricar produtos que atendesse melhor e mais especificamente este mercado. Tais serviços, foram solicitados pela contratante, para que fossem produzidas motocicletas, por meio da própria contratada, para atender a contento ao mercado brasileiro.

Em suma, parece-me cristalino que o resultado final das pesquisas se concretizaram nas linhas de produção da Moto Honda da Amazônia no Pólo Industrial de Manaus.

Diante do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo integralmente a Decisão recorrida, que reconheceu a **PROCEDÊNCIA** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000046**, com as alterações implementadas pelo **TRAI Nº 25/2016**.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 26 de abril de 2021.


LAURA OLIVEIRA FERNANDES
Conselheira Relatora