

Acórdão n.º 032/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 24 de junho de 2022

Recurso n.º 063/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20125000476)

Recorrente: **MUSASHI DA AMAZÔNIA LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

**TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. TRAI LAVRADO APÓS DECISÃO PRIMÁRIA. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU COM SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. AFRONTA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.**

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer o Recurso de Ofício e Declarar a Nulidade da Decisão proferida em Primeiro Grau, procedendo-se a devolução dos autos à Primeira Instância Administrativa para que seja obedecido o trâmite da Instância suprimida, 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, 24 de junho de 2022.

  
**ROBERTO SIMÃO BULBOL**

Presidente, em exercício

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

  
**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, ERIVALDO LOPES DO VALE, IVANA DA FONSECA CAMINHA e PAULO JOSÉ DE BRITO.



**RECURSO Nº 063/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 032/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2012/11209/12628/00067**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000476**  
**RECORRENTE: MUSASHI DA AMAZÔNIA 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 contra a **DECISÃO Nº 035/2019 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20125000476**, de 26 de novembro de 2012, alterado pelo **TRAI Nº 204/2020** lavrado em desfavor da empresa **MUSASHI DA AMAZÔNIA LTDA.**, originalmente em razão da ausência de retenção e recolhimento do ISSQN, incidente sobre os serviços de cessão de direito de uso de marca enquadrada no subitem 3.02 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003, a ser retificado para serviços de transferência de tecnologia e assistência técnica, tipificados no subitem 17.01, e cujos serviços teriam sido prestados nos exercícios de 2008 a 2011, consubstanciando infração ao Artigo 2º, inciso II, da Lei Municipal nº 1.089/2006, acarretando na aplicação da penalidade imposta pelo Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010 c/c Artigos 2º, da mesma Lei, e 106, II, alínea “c”, do CTN, que determinam a aplicação da multa de 50% do valor do imposto devido, resultando em um crédito tributário no valor de R\$ 1.813.946,93 (Hum milhão, oitocentos e treze mil, novecentos e quarenta e seis reais, e noventa e três centavos), equivalentes a 25.751,66 UFMs.

### **ALEGAÇÕES DA AUTUADA:**

A autuada, **MUSASHI DA AMAZÔNIA LTDA.**, por intermédio do **PROCESSO Nº 2012/11209/12613/11950**, apresentou sua defesa em Primeira Instância Administrativa, e requereu o cancelamento do Auto de Infração e Intimação nº 20125000476, com a consequente anulação do débito fiscal e arquivamento do processo administrativo, lavrado pela autoridade fazendária.

Em sua defesa, permeada de fundamentação jurídica, sustentada por doutrina e jurisprudência, a autuada afirma não ter contratado a aludida cessão de direito de uso de marcas, sendo que a atuação não corresponde à realidade dos fatos e à essência dos vínculos contratuais, cujos instrumentos foram exibidos à fiscalização e se encontravam anexos a defesa, os quais, na realidade, correspondem a contratos de fornecimento de tecnologia e não à cessão de direito de uso de marcas, conforme constatado pelo Órgão Julgador de Primeira Instância.

Afirmou também, que contrato de prestação de serviços é aquele em que uma das partes – prestador – se obriga para com a outra – tomador – a fornecer-lhe a

prestação de uma atividade, mediante remuneração, como, aliás, se deflui do Artigo 594, do Código Civil Brasileiro, segundo o qual o objeto da prestação de serviço é, pois, a execução de determinada atividade humana.

Entretanto, na acepção do INPI, os contratos de fornecimento de tecnologia industrial não podem ser classificados como contratos de prestação de serviços, haja vista que o objeto desses contratos envolve apenas obrigação “de dar” e não obrigação “de fazer”, não se submetendo por isso à influência do ISSQN. Entende a autuada, que em respeito ao Artigo 110, do CTN, a exigência fiscal deve respeitar “**a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**”. Ou seja, não é legítimo atribuir ao negócio de fornecimento de tecnologia, definições contrárias se já previstas no direito privado, sob pena de violar frontalmente o CTN.

No caso em tela, houve transferência de tecnologia, sendo que o cedente, no cumprimento desse contrato, não cedeu o direito de uso de qualquer marca de que fosse titular, não podendo o Auditor autuante presumir e pretender que estaria subentendida e abrangida a cessão de eventual marca.

A autuante apresenta ainda, jurisprudência do STJ afastando a incidência do ISSQN sobre a atividade de transferência de tecnologia, por entender que a Lista de Serviços não pode ser interpretada de forma extensiva ou analógica. Da mesma forma, os Tribunais pátrios, em decorrência das limitações constitucionais ao poder de tributar, entendem que é taxativo o rol de serviços contemplados na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Finalizando sua defesa, a autuada diz que o Auto de Infração e Intimação não menciona, sequer, quais as marcas teriam sido cedidas, não se aplicando a hipótese legal que obrigaria a Impugnante a efetuar a retenção do tributo e seu posterior recolhimento. Diante disto, ela pugna pelo cancelamento do Auto de Infração, isentando a Impugnante de qualquer cobrança referente aos valores imputados.

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

Os Auditores Fiscais autuantes, em 02.04.2013, apresentam sua Réplica, e contrarrazoaram a Impugnante, alegando em pequena síntese o seguinte:

a) Informa que a MUSASHI SEIMITSU KOUGO KABUSHIKI KAISKA, segundo Cláusulas 2.1 e 2.2 do Contrato de Fornecimento de Tecnologia Industrial, é sócia da MUSASHI DA AMAZÔNIA LTDA., a Impugnante. A primeira tem como atividade principal a venda de componentes mecânicos para veículos de duas e de quatro rodas, detendo a tecnologia dominante em todos os estágios do processo de fabricação. Essa tecnologia ela fornece para que a MUSASHI DA AMAZÔNIA LTDA. possa fabricar no Brasil os produtos estabelecidos no contrato;

b) Informa também, que o conteúdo dos contratos citados acima, levaram a enquadrar a atividade tributada no subitem 3.02 da Lista de Serviços, tanto da Lei Complementar nº 116/2003, quanto da Lei Municipal nº 714/2003. A cessão do uso de marcas está claramente expressa nos referidos contratos, mesmo no que se refere à transferência de tecnologia, pois a referida cessão abrange todo o conhecimento utilizado

para a produção do bem, ou seja, a tecnologia exclusiva que é fornecida para que o produto seja fabricado, não se resumindo apenas em autorização de uso de determinada marca. Quando a tecnologia evolui, os produtos devem ser atualizados, por isso o tomador do serviço, que é o usuário da marca, recebe o conhecimento necessário para fabricá-los de acordo com as novas exigências do mercado;

c) Diz que os cálculos foram efetuados por meio dos valores das remessas expressas nos contratos de câmbio relacionados ao fornecimento de tecnologia, anexos ao processo;

Por fim, os Auditores Fiscais autuantes, se posicionam pela manutenção do Auto de Infração e Intimação nº 20125000476.

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA Nº 035/2019:**

O Órgão Julgador de Primeira Instância, em 28.02.2019, julgou procedente o Auto de Infração e Intimação nº 20125000476, mas em verificação a presença dos requisitos de validade do Auto de Infração concluiu o seguinte:

a) Que em desconformidade com os fatos e normas, a capitulação legal da infringência pela Impugnante, que diz respeito à falta de retenção na fonte e posterior recolhimento do ISSQN, verifica-se, pelo princípio da especialidade, segundo o qual a norma especial afasta a incidência da norma geral, que a mesma não decorre, como descrito no Auto de Infração, do Artigo 2º, inciso III, e Artigo 3º, todos da Lei nº 231/1993, mas sim do Artigo 6º, inciso I, da Lei nº 714/2003;

b) Observou que na descrição da “Ocorrência Verificada” do Auto de Infração, que o Auditor Fiscal autuante não procedeu conforme os normativos, uma vez que não apontou os documentos idôneos a partir dos quais se considerou ocorridos os respectivos fatos geradores, bem como, apesar de descrever os serviços tributados e os subsumir ao subitem 3.02 da Lista de Serviços, aprovada pela Lei Municipal nº 714/2003, não o fizeram de forma adequada, uma vez que tal subsunção não corresponde às atividades de transferência de tecnologia e “*know how*”, constantes dos contratos de fornecimento de tecnologia industrial e contratos de câmbio, anexados aos autos;

c) E, por último, não apurou regularmente a base de cálculo, uma vez que não declarou e expôs a forma e, também, os documentos a partir dos quais foi determinado o aspecto que só foi esclarecido na Réplica Fiscal, em flagrante afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Com esses argumentos, a autoridade de Primeira Instância, proferiu a Decisão nº 035/2019, que julgou procedente o Auto de Infração com as seguintes retificações:

a) “INFRIGÊNCIA”: Art. 6º, inciso I, da Lei Municipal nº 714/03;

b) “OCORRÊNCIA VERIFICADA”: menção ao “Contrato de Fornecimento de Tecnologia Industrial, com prestação de assistência técnica e treinamento”, datado de 01/11/2004, ao “Contrato de Fornecimento de Tecnologia

Industrial”, datado de 30/10/2009, e aos Contratos de Câmbio nºs 08/000748, 08/003043, 08/005251, 08/007883, 09/001764, 09/003949, 09/007296, 09/010685, 10/000766, 10/000765, 10/003534, 10/006639, 10/009579, 11/000942, 11/003674, 11/006992 e 10/659703, a partir dos quais foram verificadas as ocorrências dos fatos geradores do ISSQN nos seus elementos, material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo, e que as atividades tributadas, fornecimento de tecnologia ou informações técnicas e respectiva assistência técnica, subsumem-se ao subitem 17.01 da Lista de Serviços, aprovada pela Lei Municipal nº 714/2003;

Em decorrência, desta Decisão, sem envolver alteração no valor do crédito tributário, foi retificado o Auto de Infração e Intimação, através do TRAI nº 204/2020 e cientificado a autuada, e em seguida encaminhada a este Conselho em forma de Recurso, uma vez que o valor do Auto de Infração ultrapassa o limite de alçada do órgão de Primeira Instância Administrativa.

Por sua vez, a autuada após ciência da Decisão, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho.

**É o Relatório.**

**V O T O**

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, interposto pela autuada, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20125000476, por entender que a constituição do crédito tributário é de competência da autoridade administrativa, e uma vez constituído o crédito tributário, através do lançamento e regularmente notificado o sujeito passivo, a autoridade fiscal não mais poderá modifica-lo, por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, consagrado no Artigo 145, do CTN, *“in verbis”*:

***“Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:***

***I - impugnação do sujeito passivo;***

***II - recurso de ofício;***

***III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”***

No caso em tela, constata-se que o Órgão Julgador de Primeira Instância, ao proferir sua Decisão, determinou que algumas retificações fossem realizadas no Auto de Infração, dando origem ao TRAI nº 204/2020 e, de uma só vez, designou que a autuada fosse notificada da Decisão Primária e das alterações implementadas pelo referido TRAI, caracterizando verdadeira afronta ao Artigo 17 do PAF – Decreto 681/1991, que diz o seguinte:

***“Art. 17 - verificado erro na aplicação de pena ou pena ou omissão, após a lavratura do auto de infração, serão corrigidos ou acrescentados pelo próprio autuante ou por seu chefe imediato, mediante termo de aditamento ou retificação, sendo o contribuinte cientificado, e reaberto novo prazo para impugnação”.***

Por si só, este fato, já justificaria a nulidade da Decisão Primária, visto que no Artigo 83, *“caput”* e inciso IV, do Regimento Interno deste Conselho, diz que ***“são nulos os atos administrativos que desatendam os pressupostos legais e regulamentares de sua edição, ou os princípios da Administração Pública, especialmente nos de (...) inobservância de formalidades processuais previstas no Processo Administrativo Fiscal (...)”***.

Mas foi observado também, que a Decisão Primária infringiu os princípios constitucionais do direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no Artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, quando baseou-se nas retificações proferidas no TRAI nº 204/2020, e não no Auto de Infração e Intimação originalmente lavrado.

Considerando ainda, o arcabouço jurídico trazido pelo eminente Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 001/2022 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, e em busca da solução do processo, objetivando cumprir todos os requisitos no âmbito do processo administrativo fiscal, entendendo que o presente processo tende ao fracasso, tendo em vista que o Auto de Infração não atendeu ao Artigo 36, do Decreto nº 681/1991, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal do Município de Manaus, que dispõe o seguinte:

**Art. 36º - O ônus da prova incumbe:**

**I - À Fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação;**

**II - Ao impugnante, quanto à inoccorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.**

A não determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador e respectiva apuração da base de cálculo, por documentos idôneos, compromete a validade do lançamento, colocando em cheque a Decisão Primária, caracterizando afronta aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste relato, **VOTO** pela declaração de **NULIDADE** da Decisão Primária, e que os autos retornem à Primeira Instância Administrativa, para providência quanto ao cumprimento do disposto na fundamentação supra, evitando a afronta à supressão de Instância, ao contraditório e à ampla defesa, atentando à análise do prazo legal para a configuração de decadência.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 24 de junho de 2022.

**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**  
Conselheiro Relator

