



Acórdão n.º 067/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 24 de novembro de 2022

Recurso n.º 100/2021 – CARF-M (A. I. I. n.º 20155000175)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **ORIENT RELÓGIOS DA AMAZÔNIA LTDA.**

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

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE DE ISSQN. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CESSÃO DE USO DE MARCA (SUBITEM 3.02 DA LISTA ANEXA À LEI MUNICIPAL No. 714/2003). NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO ART. 16, INCISO III, DO DECRETO Nº 681/91. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE 1º GRAU. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ORIENT RELÓGIOS 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 **IMPROVIDO** o Recurso de Ofício, **cancelando-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20155000175, de 29 de junho de 2015, tendo sido mantida 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, 24 de novembro de 2022.

**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

**DENIEL RODRIGO BENEVIDES 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 ROBERTO SIMÃO BULBOL.

**RECURSO Nº 100/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 067/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2016.11209.12628.0.003869**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20155000175**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: ORIENT RELÓGIOS DA AMAZÔNIA LTDA.**  
**RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

## RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso de Ofício, ao CARF-M, interposto pelo órgão julgador de primeira instância contra a **Decisão nº 420/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou nulo o **Auto de Infração e Intimação nº 20155000175**, de 29 de Junho de 2015, lavrado em desfavor da empresa ORIENT RELÓGIOS DA AMAZÔNIA LTDA., na qualidade de substituto tributário, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN de serviços tomados no exterior, de cessão de direito do uso de marcas, relativo ao fato gerador enquadrado no subitem 3.02 da lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e cujos serviços teriam sido prestados nos exercícios de 2012, 2013 e janeiro e fevereiro de 2014, consubstanciando infração ao art. 2º, inciso II, da Lei nº. 1.089/06, que obriga o contribuinte substituto a fazer à retenção na fonte, no ato do pagamento dos serviços tomados do exterior, culminando na aplicação da penalidade prevista no Art. 30, inciso I, da Lei 254/94, com redação dada pelo Art. 1º da Lei nº 1.420/10 c/c Arts. 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\$ 261.105,40 (duzentos e sessenta e um mil, cento e cinco reais, e quarenta centavos), equivalentes a 3.116,56 UFM's.

### ALEGAÇÕES DA AUTUADA

A autuada, **ORIENT RELÓGIOS DA AMAZÔNIA LTDA.**, apresentou sua defesa em primeira instância, e requereu o cancelamento do **Auto de Infração nº 20155000175**, com a conseqüente anulação do débito fiscal e arquivamento do processo administrativo, lavrado pela Autoridade Fazendária, de forma bastante ampla e detalhada, permeada por fundamentação jurídica sustentada por doutrina e jurisprudência, arguindo em pequena síntese as seguintes razões:

“(…)

“Para que um terceiro utilize uma marca, de forma exclusiva ou não, surge a figura jurídica da cessão do direito de uso da marca, mediante contrato e uma retribuição ao titular pelo uso, denominado royalties. Tecnicamente cessão de direito de uso é termo equivocado, já que cessão de direito sugere transferência da propriedade. O termo adequado, no entanto, já que o termo 'cessão de direito' é acompanhado do termo "uso", é licença de uso, já que cessão de direito de uso se trata de uma permissão de utilização da marca e dos sinais de propaganda, e não a transferência de propriedade dos mesmos.



Percebe-se a grande dificuldade de enquadrar cessão de direito de uso marcas como prestação de serviço. Serviço não é um bem, seja móvel, seja imóvel, a deixar que o utilize não configura uma prestação. Serviço também não é um direito nem integra o patrimônio do estabelecimento empresarial. Serviço não é uma propriedade.

2.2.18. Seja como for, cessão de direito como transferência de propriedade ou cessão de direito de uso (licença) como autorização de exploração comercial de uma propriedade, nunca, em nenhuma destas hipóteses, poderão ser entendidas como hipótese de incidência do imposto sobre serviços."

"(...) O local de incidência do ISS não pode ser o local onde são celebrados os contratos, já que a materialidade do imposto está relacionada com o objeto do contrato, e não com seu instrumento de formação. A mera contratação não materializa o fato "prestar serviços"; é mera previsão de fato que pode concretizar-se ou não. Contrato, portanto, não é prestação de serviços, que é o objeto deste contrato.

(...) caso uma marca seja registrada no exterior e de propriedade de uma pessoa jurídica situada fora do país, não há que se falar de importação. Já não se pode nem falar em serviços, quanto mais de importação. A marca é propriedade industrial de uma pessoa jurídica situada no Japão. Como bem intangível que é, pode de alguma forma materializar-se em qualquer lugar, mas do exterior nunca saiu, é parte integrante do estabelecimento empresarial japonês. E impossível a importação de um bem intangível.

2.4.11. Se não há que se falar em importação deste bem móvel incorpóreo, menos ainda em importação de serviço. Mesmo que por absurdo se entenda que Cessão de Direito de Uso de Marcas se trata de uma prestação de serviço e não de locação de bens móveis, a incidência se faz impossível porque o "serviço é prestado no exterior, é no exterior que se verifica o resultado, porque o bem se localiza no exterior e é de propriedade de pessoa jurídica localizada fora do país.

(...)

2.4.14. Assim, mesmo que se entenda que cessão de direito de uso é serviço, hipótese esta afastada por todos os argumentos colacionados, a incidência é indevida porque não há importação, "serviço" é prestado no exterior porque o bem se localiza no exterior.

2.5.8. Assim, se não incide impostos de importação e imposto sobre produtos industrializados na sua importação na área incentivada, também não haverá de incidir imposto sobre serviço quando da importação de serviços, sob pena de ofensa a CF.

Por fim, a autuada requer o provimento da presente impugnação e o consequente cancelamento total do AI 20155000175.

## **DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE**

O Auditor Fiscal atuante em 23.01.2017, apresentou sua réplica, e refutou o recurso do autuado, pugnando pela manutenção do Auto de infração sustentando, em síntese, o seguinte:

O AII fora lavrado em decorrência da falta de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços tomados relativos a cessão de direitos de uso de marcas, no período de janeiro/2012 a fevereiro/2014, infringindo legislação municipal, e sendo por ela penalizado, conforme consta do corpo do AII;

No mérito, contrapõe-se ao recurso da Impugnante, considerando que a ação do Fisco Municipal foi baseada na verificação de vários artigos e decisões em favor da incidência do ISSQN emitidos e amplamente divulgados, inclusive pela internet, além de amparo em farta jurisprudência dos tribunais superiores.

No mais, a Auditora Fiscal Autuante apresentou réplica de forma genérica, expondo posicionamento geral da doutrina e jurisprudência acerca do "ISS na importação de serviços", "royalties", "royalties como fruto da locação de bens móveis", "royalties com nova regra de incidência", "royalties e outros direitos autorais", "assistência técnica" e "serviços técnicos especializados", sem, contudo, apresentar posicionamento





pontual e particularizado, aplicável ao caso em discussão, tanto é que ao final, conclui sua réplica da seguinte forma:

“(…) considerando os diversos estudos e artigos emanados pelos estudiosos que labutam na matéria em lide e na ampla jurisprudência do Poder Judiciário acima citada, na qual a ação do fisco municipal (sic) foi baseada, combinada com a legislação tributária do município, faz-se necessária a manutenção do Auto de Infração, considerando os dispositivos legais que o sustentam, os quais foram infringidos pelo contribuinte.”

A Autoridade lançadora, entretanto, deixou de apresentar os n.º dos contratos de câmbio, passando a informar que “o Auto de Infração em lide foi lavrado em decorrência da informação obtida na Receita Federal, como também, nos Lançamentos Contábeis e controle sistêmico (GISSONLINE), gerando o auto de infração 20155000175, lavrado em decorrência da constatação de que o contribuinte por substituição tributária deixou de reter o ISSQN por serviço enquadrado no **item 3.02 (Cessão de Direito de Uso de Marcas)**, decorrente da lista de serviço constante da Lei Complementar 116/03 e regulamentada pela Lei 714/03, infringindo o Art. 3º da Lei 231/93, que dispõe a incidência do ISSQN **sobre a importação de serviço do exterior**.

Portanto, o referido auto de infração foi necessário e oportuno, sendo, aplicado de acordo com os dispositivos legais pertinentes, uma vez que contribuinte deixou de atender o cumprimento de obrigação tributária acessória (retenção) e principal (recolhimento). Todos os lançamentos substanciados nos quadros e relatórios entregues a representante legal, que não apresentou em tempo hábil justificativas para pautar os indicativos que os relatos demonstravam.”

Os autos foram a julgamento, ainda em Primeira Instância, e em 08 de Setembro de 2020, o órgão julgador proferiu a **Decisão nº 420/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, no sentido de julgar nulo o **AI 20155000175** e, interpôs, neste mesmo ato, recurso de ofício a este Conselho, em virtude do valor originário do crédito tributário ultrapassar o valor legal de alçada.

**É o Relatório.**

## **DOS FATOS E DA FUDAMENTAÇÃO 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 de Ofício em questão, interposto pelo órgão de primeiro grau, que julgou pela nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20155000175, de 29 de Junho de 2015, lavrado em desfavor da empresa ORIENT RELÓGIOS DA AMAZÔNIA LTDA., na qualidade de substituto tributário, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de retenção na fonte do ISSQN de serviços tomados no exterior, relativo ao fato gerador enquadrado no subitem 3.02 da lista anexa à Lei Municipal No. 714/2003, de cessão de direito do uso de marcas, e cujos serviços teriam sido prestados nos exercícios de 2012, 2013 e janeiro e fevereiro de 2014.





O órgão julgador de primeira instância tomou a decisão de nulidade do AI, baseando-se nos seguintes fundamentos:

- 1) A não determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador e respectiva apuração da base de cálculo, por documentos idôneos;
- 2) A necessidade indispensável das informações essenciais constantes nos documentos juntados aos autos, para a comprovação do fato gerador, que no caso específico, refere-se aos contratos de fechamento de câmbio.

Vejamos o que diz o art. 36 do Decreto nº 681/91, 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.

Ainda acerca da necessidade da determinação e comprovação da ocorrência do fato gerador nos seus aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, deve-se recorrer ao que preceitua o Art. 142 do CTN que estabelece os requisitos mínimos para constituição do crédito tributário, in verbis:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo Único - A atividade administrativa de lançamento, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade da funcional.

No caso em análise, ficou claro que o auditor fiscal autuante, embora tenha descrito os serviços tomados e os subsumido ao Subitem 3.02 da Lista de Serviços, da Lei Municipal No. 714/03, que na capitulação da infringência e à descrição da "Ocorrência Verificada" não ocorreu da mesma forma. Sobre a obrigação infringida pela autuada, relativa a falta de retenção na fonte e posterior recolhimento do ISSQN, verifica-se, pelo Princípio da Especialidade, que a mesma não decorre, como descrito no AII, do Art. 2º, Inciso II, da Lei nº. 1.089/06, mas sim do Art. 6º, Inciso I, da Lei nº 714/2003, in verbis:

"Art. 6º - São responsáveis pelo crédito tributário do ISSQN as pessoas a seguir enumeradas, observados os critérios de apuração, cálculo e recolhimento estabelecidos na legislação municipal:

I - as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras ou intermediárias de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;"

É oportuno ressaltar, a esse respeito, que tal impropriedade não teria o condão de determinar a nulidade do AII em análise, uma vez que é possível seu saneamento, em conformidade com o Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público, e o Art. 23, combinado com o Art. 25, ambos do PAF, in verbis:

Art. 23 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por autoridade ou servidor incompetente;  
II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente que impliquem preterição ou prejuízo o direito de defesa.

Parágrafo único - A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependem ou sejam consequência.

(...)

Art. 25 - **As irregularidades, incorreções e omissões, diferentes das referidas no artigo 23, não importarão em nulidade e serão sanadas** quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (g. n.)

No que diz respeito a descrição da “Ocorrência Verificada” a apuração se dera a partir da informação obtida na Receita Federal, como também, nos lançamentos Contábeis e controle sistêmico (GISSONLINE), sem contudo apresentar qualquer tipo de quadro específico com a demonstração dos cálculos dos valores apurados e tampouco cópias de documentos idôneos e capazes não só de comprovar a ocorrência dos fatos geradores do imposto, mas também a respectiva composição da base de cálculo, em flagrante afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Ocorre ainda, que os documentos juntados aos autos, por não possuírem as informações necessárias à determinação e comprovação do fato gerador do ISSQN nos seus aspectos quantitativo e temporal, não são capazes, sozinhos, de dar sustentação à lavratura do auto de infração em discussão. De acordo com art. 6º, § 1º, da Lei Municipal nº 714/03, o único documento que sozinho, no caso em questão, possui essa qualidade é o contrato de fechamento de câmbio, que não foram requisitados e juntados aos autos.

Sendo assim, não há como se fazer a análise do mérito, já que não foi possível se determinar e comprovar a ocorrência do fato gerador.

### VOTO

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste Relato, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do recurso de ofício interposto nos presentes autos, de forma que seja mantida a decisão de primeira instância, pela nulidade da autuação, e cancelamento do **AI 20155000175**.

**É o meu voto.**

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

**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**  
Conselheiro Relator