

Acórdão n.º 066/2023– SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 16 de novembro de 2023

Recurso n.º 003/2018 – CARF-M (A.I.I. n.º 20145000189)

Recorrente: **PANASONIC DO BRASIL LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

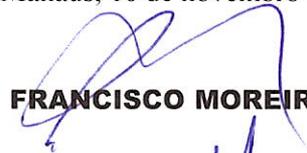
Relator: Conselheiro **PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL (DAF1). NÃO INDICAÇÃO DO SUBITEM DA LISTA DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. MERA IRREGULARIDADE. REVOGAÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO PELA LEI MUNICIPAL Nº 2.833/2021. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **PANASONIC DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Negar Provimento ao Recurso Voluntário, **mantendo-se o Auto de Infração e Intimação nº 20145000189**, de 24 de julho de 2014, com exclusão da multa por infração em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 16 de novembro de 2023.



FRANCISCO MOREIRA FILHO

Presidente



PAULO RODRIGUES DE SOUZA

Relator



EDUARDO BEZERRA VIEIRA

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SARAH DE LIMA CATUNGA, JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA, REGINA CÉLIA PEREIRA FILGUEIRAS e PEDRO DE FARIA E CUNHA MONTEIRO.

RECURSO Nº 003/2018 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 066/2023 – SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2014.11209.12628.0.009792
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000189
RECORRENTE: PANASONIC DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro PAULO RODRIGUES DE SOUZA

RELATÓRIO

A **PANASONIC DO BRASIL LTDA.** apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **DECISÃO Nº 115/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do **PROCESSO Nº 2015.11209.12628.0.009792**, fls. 110 a 120, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000189**, lavrado contra a Recorrente no dia 24 de julho de 2014, com ciência no dia 29 de julho de 2014, por não ter retido e recolhido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na condição de substituta tributária, relativo aos royalties pagos ao Japão no período de **JANEIRO/2012** a **DEZEMBRO/2013**, configurando infração ao Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 1.089/2006, com imposição da penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, nos termos do Artigo 2º, do mesmo Diploma legal, combinado com o Artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, resultando na multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto devido.

DA IMPUGNAÇÃO:

No dia 25 de agosto de 2014, a empresa autuada protocolou a sua Impugnação, fls. 13 a 35, que arguiu, em síntese, o que segue:

I – Que é pessoa jurídica de direito privado devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.403.408/0001-65, estabelecida no Município de Manaus, Amazonas, na Rua Matrinxã nº 1.155, Distrito Industrial I;

II – Que foi atuada pelo Fisco Municipal em 24/06/2014 ao não recolher o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN relativos aos contratos de cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda (Royalties) firmados no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013;

III - Que a fiscalização agiu de forma ilegal, uma vez que extrapolou os termos da Designação de Ação Fiscal nº 422/2014, cujo objeto visava o não recolhimento do ISSQN/RF a partir de pendências encontradas no relatório situacional do GISSONLINE e que a fiscalização aproveitou, de forma ilegal, para fazer prevalecer o seu entendimento em exigir o recolhimento de ISS sobre o pagamento de royalties;



IV – Que os valores transferidos ao Japão relativos aos contratos de cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda (royalties) não caracterizam serviço para fins de ISSQN;

V – Que a Lei Complementar nº 116/2003 excedeu os seus limites constitucionais ao incluir na Lista de Serviços algumas atividades que não se enquadram neste conceito;

VI – Que o Artigo 110, do CTN, veda a alteração ou ampliação tanto de definição quanto de conteúdo previstos nas normas constitucionais, sendo que a cessão de direito de uso de marca envolve pura e simplesmente o consentimento no uso de um bem imaterial (marca PANASONIC), considerados bens móveis para efeitos legais;

VII – Que o pagamento pela cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda (royalties) envolve pura e simplesmente a retribuição financeira pela cessão de direito sobre bem móvel não ocorrendo qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva que possa ser considerada “serviço”;

VIII – Que, por fim, pede ao Órgão Julgador a nulidade do Auto de Infração e Intimação, uma vez que o objeto não se encontrava previsto na Designação de Ação Fiscal nº 422/2014, que visava apurar apenas inconsistências no relatório situacional do GISSONLINE ou que seja reconhecida a não existência de prestação de serviços pelo desrespeito ao conceito Constitucional de Serviço e não onerosidade no contrato firmado.

DA RÉPLICA FISCAL:

Já em Réplica (fls. 107 e 108), a autora da ação fiscal defende a manutenção do Auto de Infração e se posiciona com os seguintes argumentos frente à Impugnação formulada pela empresa:

I – Que a constituição do crédito tributário se encontra regular e legítima e que a empresa autuada cometeu todas as irregularidades identificadas no Auto de Infração e Intimação;

II – Que apesar da ora Impugnante alegar que a Designação Fiscal nº 422/2014 visava apenas apurar o não recolhimento do ISSQN e ISSRF a partir de pendências no relatório situacional GISSONLINE, no TIAFI nº 117792, que marcou o início do procedimento fiscal foi solicitado todos os documentos relacionados às obrigações principais e acessórias destes tributos;

III – Que a jurisprudência trazida pela então Impugnante não lhe aproveita por se referir a outras questões e que a descrição do Fato Gerador deste tributo, conforme a Lei Complementar nº 116/2003, é a prestação de serviços constantes em Lista anexa ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador;

IV – Que com o advento da Lei Complementar nº 116/2003 o ISS passou a incidir sobre serviços provenientes do exterior e que o pagamento de royalties relativos à

cessão de uso de marca a beneficiários residentes no exterior também está sujeito a este tributo.

E por fim, considerando o exposto, é favorável pela manutenção do presente Auto de Infração e Intimação.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA:

O julgador da Gerência do Contencioso Fiscal/DETRI, por meio da **DECISÃO Nº 115/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 110 a 120, proferida em 05/10/2017, julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000189**.

Na análise dos pressupostos formais e materiais do Auto de Infração e Intimação, o Julgador de Primeira Instância, quanto a eventual extrapolação dos limites da Designação Fiscal nº 422/2014, consultando o sistema tributário utilizado na época pela Administração Tributária, o disposto no Decreto nº 035/2009 que disciplinava os procedimentos fiscais externos, e a Lei nº 1.697/1983, Código Tributário Municipal, em seus Artigos 76 e 77, que dispõe sobre os aspectos formais do Auto de Infração, julgou que todos os requisitos legais foram cumpridos pela autoridade administrativa, inclusive quanto aos limites da Designação Fiscal, que era do tipo DAF 1, de caráter homologatório e cuja abrangência é mais completa que os demais tipos de Designação Fiscal.

Quanto à tributação pelo ISSQN em relação ao pagamento de royalties, esclarece o Julgador Primário, que a então Impugnante reconhece a realização de contrato de cessão de uso de marca e o consequente pagamento. A autuada apenas se insurge quanto a esta atividade não se configurar **“obrigação de fazer”** e que a mesma está inserida igualmente na situação da locação de bens móveis, cuja inclusão na Lista de Serviços, anexa a Lei Complementar nº 116/2003, foi declarada inconstitucional pelo STF. No entanto, prossegue o Julgador, o STF em apreciação semelhante, entendeu que após a edição da Lei Complementar nº 116/2003, a cessão de direito de uso de marca não pode mais ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo.

Acrescenta o Julgador nos fundamentos da Decisão que deve ser atendido o Princípio de Legitimidade das Leis, não cabendo ao órgão administrativo apreciação de inconstitucionalidade de norma.

Assim, em razão do exposto, **JULGOU PROCEDENTE**, o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000189**, de 24 de julho de 2014.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

No dia 10 de janeiro de 2018 a **PANASONIC DO BRASIL LTDA.** tomou ciência da **DECISÃO Nº 115/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF** e no dia 02 de fevereiro de 2018 apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M.

Em seu Recurso Voluntário, fls. 129 a 145, a Requerente renova os fundamentos pedidos na Impugnação, enfatizando a nulidade do procedimento pois a fiscalização ocorreu para uma finalidade enquanto que a lavratura do Auto de Infração e Intimação ocorreu referente a fatos diversos e que os pagamentos de royalties do presente caso não podem ser confundidos com a remuneração de serviços de assistência técnica feitos a residente no exterior.

Em seu pedido requer que seja reformada a Decisão de Primeira Instância a fim de reconhecer a nulidade da lavratura do Auto de Infração, pois a Designação Fiscal visava apenas apurar as inconsistências no relatório situacional do GISSONLINE e, subsidiariamente, que seja não reconhecida a prestação de serviço por desrespeito ao Conceito Constitucional de Serviço e a inexistência de onerosidade no contrato firmado, com o conseqüente cancelamento integral do Auto de Infração e Intimação nº 20145000189.

No dia 22 de julho de 2022 a **PANASONIC DO BRASIL LTDA.** protocolou novo requerimento a este CARF-M, fls. 271 a 277, apensando documento onde discorre sobre o argumento de que o Auto de Infração e Intimação deixou de apontar o item da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, na qual se enquadra o **“SERVIÇO TOMADO PELA REQUERENTE”**, configurando, segundo palavras da Pleiteante, patente nulidade da autuação. Pede ainda que este argumento seja apreciado junto com o Recurso Voluntário interposto.

O Douto Representante Fiscal, às fls. 341 a 353, opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário para que fosse mantida a Decisão de Primeiro Grau, com a procedência do Auto de Infração e Intimação, contudo, com a exclusão da multa por infração.

É o Relatório.

V O T O

No caso em questão, houve a lavratura do Auto de Infração e Intimação nº 20145000189 em 24/07/2014, com ciência da autuada no dia 29/07/2014. No dia 25/08/2014, de forma tempestiva, a autuada protocolou Impugnação ao citado Auto de Infração. A Decisão de Primeira Instância foi proferida no dia 05/10/2017 com ciência da autuada no dia 10/01/2018. No dia 02/02/2018, de forma tempestiva, a Autuada protocolou Recurso Voluntário junto a este CARF-M.

Em relação aos requisitos formais de admissão a Autuada cumpriu com as formalidades previstas na legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal

(PAF Municipal) e no Regimento Interno deste CARF-M, devendo, portanto, o Recurso em análise ser conhecido.

Quanto à arguição preliminar de nulidade no procedimento fiscal em razão da eventual extrapolação dos limites da Designação Fiscal nº 422/2014, julgo improcedente o pedido tendo em vista que o procedimento, conforme estabelece o Artigo 4º, do Decreto nº 035, de 19 de fevereiro de 2009, que disciplina os procedimentos fiscais, foi do tipo Designação da Ação Fiscal – DAF 1, que possui caráter homologatório e, portanto, tem a função de aferir, em definitivo, todas as obrigações principais e acessórias, inclusive de todos os tributos municipais, cuja abrangência, portanto, é mais completa que os demais tipos de designação fiscal.

Quanto à questão de ordem suscitada pela Requerente em 22 de julho de 2022, fls. 271 a 277, devido autoridade autuante deixar de apontar o item da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 no Auto de Infração e Intimação, não há de se falar em prejuízo ao direito de defesa, pois a Requerente amplamente arguiu em todas as peças apensadas ao processo sobre o subitem específico que serviu de base para a autuação. Nesta mesma linha aponta o Parecer da Representação Fiscal, que tanto na Impugnação como no Recurso Voluntário, a Interessada discorreu amplamente sobre a tese de inconstitucionalidade da inclusão pelo legislador infraconstitucional do subitem 3.02 na citada Lista de Serviços, deixando claro em todas as arguições sobre qual dispositiva se enquadrava.

Quanto aos aspectos materiais que envolvem a tipificação de serviços em relação a bipartição de fazer e obrigação de dar, a atual jurisprudência já pacificou esta discussão, como se extrai das informações trazidas no Parecer da Representação Fiscal:

“... o tema da incidência do ISSQN sobre cessão de direito de uso de marcas foi objeto de acórdão prolatado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623/RJ, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes.

Na ocasião, o Colegiado concluiu pela inaplicabilidade da Súmula Vinculante nº 31 ao caso, entendendo que “a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar n. 116/2003”.

Logo, a cessão de direito de uso de marcas constitui serviço sujeito à incidência do ISS.”

Complementa-se ainda o fato da Lei Municipal nº 2.385/2018 ter afastado do âmbito da apreciação por este CARF-M as questões relacionadas à análise de constitucionalidade do ordenamento jurídico municipal e a consequente impossibilidade deste colegiado administrativo apreciar a constitucionalidade ou não das leis em tese.

Em relação à aplicação da penalidade, no entanto, com o advento da Lei nº 2833/2021, o Artigo 23, inciso II, excetuou da aplicação de multa os casos de retenção e não recolhimento do ISS, apurado por meio de ação fiscal, em relação aos substitutos tributários elencados no Artigo 17, cujo inciso II, enquadra as empresas industriais no rol de “contribuintes substitutos”. Deste modo, em função do que estabelece o Artigo 106,



inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, esta condição deve ser aplicada ao caso ora em análise, devido ser mais benéfica que a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme a seguir transcrito:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Diante do exposto **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** do Recurso Voluntário por cumprir com as formalidades legais previstas na legislação que rege o PAF. Quanto ao Mérito, no entanto, **VOTO** pelo **IMPROVIMENTO** do referido Recurso, mantendo-se a **DECISÃO Nº 115/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF**, porém, sem a aplicação da multa por infração de 50%, em virtude do princípio da retroatividade benigna em todos os seus termos.

É o meu voto.

SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 16 de novembro de 2023.



PAULO RODRIGUES DE SOUZA
Conselheiro Relator