



Acórdão n.º 019/2024 – SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 16 de maio de 2024

Recurso n.º 178/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20115000673)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **AMÉRICA TAMPAS DA AMAZÔNIA S. A.**

Relator: Conselheiro **JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. EQUÍVOCO NO ENQUADRAMENTO LEGAL INICIAL DA AUTUADA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. HIGIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM MODIFICAÇÕES EFETIVADAS POR MEIO DE TRAI.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AMÉRICA TAMPAS DA AMAZÔNIA S. A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Julgar Improvido** ao Recurso de Ofício, **mantendo-se o Auto de Infação e Intimação n.º 20115000673**, de 26 de setembro de 2011, com as modificações efetivadas por meio do **TRAI N.º 297/2023**, 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 maio de 2024

**FRANCISCO MOREIRA FILHO**

Presidente

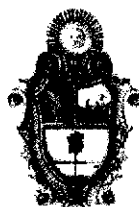
**JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA**

Relator

**EDUARDO BEZERRA VIEIRA**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO RODRIGUES DE SOUZA, SARAH LIMA CATUNDA e REGINA CÉLIA PEREIRA FILGUEIRAS.



**RECURSO Nº 178/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 019/2024 – SEGUNDA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00721**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000673**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: AMÉRICA TAMPAS DA AMAZÔNIA S. A.**  
**RELATOR: Conselheiro JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA**

## RELATÓRIO

### **DOS MOVIMENTOS INICIAIS E DA AUTUAÇÃO DO CONTRIBUINTE:**

Chegam a este Conselheiro os autos dos Processos em epígrafe nos quais consta o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000673**, (fl.001), datado de 26 de setembro de 2011, lavrado por autoridade fiscal deste Município, em desfavor da empresa **AMÉRICA TAMPAS DA AMAZÔNIA S. A.**, substituta tributária, pelo fato de aquele sujeito passivo não ter efetuado a retenção na fonte e recolhimento de ISSQN devido por serviços de know-how e de assistência técnica junto a **CROWN PACKAGING TECNOLOGIA Inc.**, nos **EXERCÍCIOS de 2006, 2007, 2009 e 2010**, (subitem 17.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e Lei Municipal nº 714/2003), conforme o Auto de Infração, identificado por meio do contrato de prestação de serviços e de câmbio correspondentes.

Tal fato foi identificado por autoridade com base em ação fiscal que importou no valor de R\$ 306.734,27 (trezentos e seis mil, setecentos e trinta e quatro reais e vinte e sete centavos), à título de crédito tributário e ainda o enquadramento no Artigo 30, inciso I, da Lei Municipal nº 254/1994, com redação dada pelos Artigos 1º e 2º, da Lei nº 1.420/2010 e Artigo 106, II, alínea “c”, do CTN, que estabelece multa de 50% do valor do imposto devido àqueles que deixarem de efetuar a retenção na fonte de tributos devidos. Valor este equivalente a 4.623,67 Unidades Fiscais do Município.

### **DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE:**

A empresa fora intimada em 30 de setembro de 2011, a recolher o crédito tributário ou apresentar defesa em até 30 dias.

Optou por apresentar defesa e o fez mediante pedido de Impugnação (fls.305 a 312), contra-argumentando que, **a)** o “Contrato de Transferência de Tecnologia”, existente entre si e Crown Cork e Seal Technologies Corporation não constitui serviço, não ensejando, portanto, na possibilidade de incidência do ISS, e, **b)** o não enquadramento daquele contrato ao subitem 17.01 da Lista de Serviços.

**DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE:**

Em sua Réplica a autoridade fiscal autuante (fls. 382/385), trouxe o entendimento de que **(i)** o contrato de transferência de tecnologia patenteada, considerável ao caso concreto, se caracteriza como um contrato de know-how que se assemelha ao de assistência técnica, científica e assemelhados; **(ii)** o subitem que mais se adequa ao contrato, com fulcro em doutrina respectiva, é o 17.01; **(iii)** ao contrário do que alega, a contratante é obrigada a pagar pela prestação de serviços de assistência técnica e royalties; **(iv)** a cláusula 3.1 do contrato, item “a”, prevê que as informações técnicas e de know-how devem ser viabilizadas através de desenhos, documentos, amostras, moldes e treinamento, evidenciando a prestação de serviços de assistência técnica por parte dos detentores de know-how; **(v)** que não se trata de obrigação de dar, pois não há como colocar uma fábrica em operação sem o auxílio de pessoal especializado, auxílio este que, a seu ver, configura-se em serviço enquadrado no subitem 17.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

**DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:**

Evoluíram os autos à manifestação do julgador de Primeira Instância que proferiu a **DECISÃO 210/2019 - GECFI/DETRI/SEMEF** (fls. 406/425), no qual se manifesta pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração e Intimação em questão, mas, ao mesmo tempo, indicou as seguintes retificações:

- a) No campo **“Infringência”**, passar a fazer menção ao “Artigo 6º, inciso I, da Lei Municipal nº 714/2003”;
- b) Adequar a base de cálculo excluindo-se da mesma o movimento econômico além dos 12 (doze) meses legalmente fixados para uma fiscalização dita pontual e sem efeito homologatório (vide Artigo 4º, III, do Decreto 35, 19 de fevereiro de 2009, com redação dada pelo Artigo 1º do Decreto nº 342, 04 de novembro de 2009, correspondente ao período de 01/10/2006 a 30/09/2007;
- c) Na **“Descrição dos Débitos”**, determinou a adoção dos doze contratos de câmbio que instruem os autos, indicando como elemento temporal da obrigação tributária a datação daqueles instrumentos contratuais.

As medidas determinadas por aquela corte foram implementadas por meio do TRAI nº 190/2019 (fls. 429/431), notificados à contribuinte assim como a respectiva decisão primária conforme se vislumbra às (fls. 428 e 434/437).

**DA MANIFESTAÇÃO INICIAL DESTES CARF-M:**

Em uma primeira manifestação, este CARF-M, declarou nula a decisão primária, a par, inclusive do entendimento da Representação Fiscal deste Município de Manaus, consoante o **PARECER Nº 027/2022 - CARF-M/RF/2ª Câmara** (fls. 518/514), dado a ofensa aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal e promoveu a devolução dos autos àquela Instância Administrativa para que se procedesse a regular tramitação, vide Acórdão nº 042/2022 (fls. 527/530).



Retornados os autos e, em atendimento ao Despacho proveniente da Gerência de Julgamento Tributário (fls. 532/538). Fora lavrado novo TRAI, este de número 297/2003 (fl. 541/543), para que: **(i)** ajustar a capitulação, conforme indicado pelo julgador inicial; **(ii)** restringir a base de cálculo para 12 meses, e **(iii)** adotar expressamente como base de cálculo os valores dos 12 contratos de câmbio que instruem os autos.

**DA NOVA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA:**

Em uma conseqüente e nova Decisão, desta vez de nº **ISO48/2023 - GEJUT/DIJUT/DETRI/SEMEF**, aquela corte primária julgou **NULO** o Auto de Infração em questão devido a **(i)** erro na capitulação da infringência, bem como deficiência na comprovação da ocorrência do fato gerador; **(ii)** inaplicabilidade do Artigo 173, inciso II, do CTN, por trata-se de erro de natureza material; **(iii)** impossibilidade de retificação das irregularidades, dado a consumação da decadência entre a autuação e a lavratura do TRAI.

Ao ser notificada desta nova Decisão a autuada em nada se fez manifestar.

Em função deste novo posicionamento, o procedimento se submete ao teor do Artigo 85 da Lei nº 1.697/1983 – CTM, e, assim, ao reexame obrigatório por parte deste CARF-M, do quê e para quê, temos então o **PARECER Nº 13/2024 - CARF-M/RF/2ª Câmara**, datado de 15 de fevereiro de 2024, no qual a douta Representação Fiscal, mediante extensa e pormenorizada análise manifesta-se pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício para julgar **PROCEDENTE** a autuação nos termos do **TRAI Nº 297/2023**, ressaltando-se apenas a necessidade de exclusão da multa por infração inicialmente aplicada ao contribuinte.

Ressaltamos, dado à especificidade do caso, a saber, a visão diversa daquela Representação Fiscal ao entendimento do julgador de Primeiro Grau, que aquela Representação adotou tal posicionamento a partir dos aspectos e fundamentos, constante dos autos, que passamos a descrever sucintamente:

a) Quanto ao suposto “erro de capitulação da infringência”, este, de fato, não ocorrera, visto que ambos os dispositivos indicados, tanto pela autoridade fiscal autuante, quanto pelo julgador de primeira instância, são potencialmente aplicáveis ao caso sem prejuízo da responsabilização do contribuinte em reter e recolher o tributo devido e, assim, tratam, em sua essência, apenas da responsabilização tributária, ou seja, se o sujeito passivo se caracteriza ou não como “tributável”. O que, plenamente mostra-se como sendo o caso.

Ou seja, para ambas as capitulações indicadas o fato da caracterização da “substituição tributária” e a conseqüente responsabilização a atingir o contribuinte em questão não fica prejudicada. Tal entendimento pode ser extraído à inteligência do Artigo 142, do CTN, que em suma, dá autoridade administrativa para a constituição de crédito tributário ao erário a partir da verificação da ocorrência do fato gerador e da identificação do sujeito passivo, dentre outros fatores, o que ocorrera plenamente no caso em tela, pois em momento algum se questionou ou argumentou a identificação daquele sujeito passivo. Fato igualmente não atacado pela propositura de mudança de capitulação da infringência



Portanto, não se pode falar, quanto a este aspecto em eventual vício material, que, per si, poderia ensejar em nulificação do Auto de Infração e Intimação;

b) Quanto a eventual prejuízo à defesa por parte da autuada, também este aspecto é afastado pela douta Representação Fiscal, ao evidenciar que, mediante suas próprias manifestações, a atuada “corroborou a clareza do Auto de Infração e Intimação e demonstrou pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados (a saber, ausência de retenção e recolhimento do ISSQN sobre a importação serviços enquadrados no subitem 17.01), e, portanto, não há que se falar em prejuízo à defesa. O que, ainda, como consequência, afasta também a possibilidade de ‘nulidade processual’, visto que, ‘sem prejuízo não pode haver nulidade’”;

Neste diapasão, ainda, e para constar, trouxe à luz dos autos os termos do Artigo 77, do Código Tributário do Município de Manaus (Lei nº 1.697/1983, que preconiza que *“as omissões ou incorreções do auto não acarretarão nulidade, quando do processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração.”*

Mesma orientação normativa pode ser retirada do Artigo 30, da Lei nº 3.008/2003, Processo Administrativo Tributário do Município de Manaus, que transcrevemos...

***Art. 30. As incorreções, omissões ou inexatidões do procedimento que resultaram na notificação de lançamento ou no auto de infração não os tornam nulos quando deles constem elementos suficientes para a determinação do crédito tributário, caracterização da infração e identificação do autuado.***

Assim, resta apenas que, mesmo que equivocada a fundamentação legal da sujeição passiva, a qualificação da autuada como contribuinte substituta nunca foi descaracterizada, reafirmando-se, assim, a impossibilidade de se arguir nulidade eventualmente determinada por tal aspecto processual.

Quanto a multa por infração, registrou que recentes alterações na legislação justificam a exclusão do percentual sancionatório aplicável ao caso concreto visto que o Artigo 30, da Lei Municipal nº 254/1994, norma que fundamentava a aplicação de multa por infração ao patamar de 50% fora expressamente revogada pelo Artigo 27, da Lei Municipal nº 2833, de 20 de dezembro de 2021, restando seu “restabelecimento” a cargo da Lei Municipal nº 2.924/2022, que, em seu Artigo 17, determinou a aplicação de multa de 60%, por infração para as hipóteses de ausência de retenção e recolhimento de ISSQN pelos substitutos tributários. De tal fato, fica prejudicada a aplicabilidade de multa sancionatória ao contribuinte em questão haja vista a superior aplicabilidade do “Princípio da Retroatividade Benigna”, consagrado no Artigo 106, III, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, por ter aquela revogação ocorrido no lapso temporal em que operava pendente o presente Processo Administrativo Fiscal.

**É o Relatório.**



**V O T O**

Em que pese sua nova **DECISÃO IS048/2023 - GEJUT/DIJUT/DETRI/SEMEF**, na qual a Primeira Instância, como já citado, julgou **NULA** a autuação em questão dado aos fatos constantes daquela mesma peça e acima mencionados, este Conselheiro, na esteira de entendimento consoante à Representação Fiscal, e pelos mesmos fundamentos, ressalta os aspectos que a seu ver suplantam a eventual nulificação do Auto de Infração e Intimação em contendo, como se segue:

a) O respeito ao contraditório e a ampla defesa foram oferecidos ao contribuinte em todas as fases e atos do processo. Tal aspecto, materializado em nossa Carta Magna, em seu Artigo 5º, inciso LV, como se vê:

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*

Assim, o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa como subprincípio do processo legal amplia a transferência administrativa, proporcionando o equilíbrio entre as partes sem conotações pessoais, tornando as defesas iguais, conforme foi estabelecido pela vontade do legislador na elaboração da lei, supondo, assim, o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e possibilitando o seu direito de resposta ou de reação, o que, mais um vez salientamos, fora plenamente respeitado.

Sendo assim, independente de novo lançamento ou revisão advinda de TRAI ou outra determinação legal, deve-se respeitar os prazos e condições, evitando assim, que a Fazenda Pública, a qualquer tempo, no curso do processo administrativo, altere ou revise o crédito tributário ou crie condições que desequilibrem as relações de poder entre o fisco e contribuinte, mas sim, ressalve os direitos inerentes a cada um destes atores. O que, a nosso ver, fora resguardado.

Acerca do que prescreve o processo administrativo, a partir do qual, em tese o TRAI tornaria o processo nulo, este Conselheiro entende que, sim, à luz do mesmo no TRAI poderiam ocorrer correções e/ou ajustes, sem ensejar nulidade ao processo, visto que o contribuinte teve resguardado seu direito de defesa, e que ao fato não se operou o instituto da decadência.

Ainda, consideremos o que nos traz o CTN em seu Artigo 145, inciso III, combinado com o Artigo 149, Parágrafo Único, que confere ao fisco a possibilidade de revisão ao lançamento:

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

*III - Iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

**Semef**  
Secretaria Municipal



Prefeitura de

**Manaus**

Av. Japurá, 488, Centro, CEP 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

**Art. 149 – parágrafo único: A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**

Portanto, e muito embora façamos as mais amplas considerações acerca dos fatos eventualmente mais controversos ao caso e a par do entendimento da Douta Representação Fiscal deste Município de Manaus, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício para julgar **PROCEDENTE** a autuação fiscal nos termos do **TRAI Nº 297/2023**.

**É o meu voto.**

**SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 16 de maio de 2024.

  
**JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA**  
Conselheiro Relator