

Acórdão n.º 035/2024 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 15 de julho de 2024

Recurso n.º 050/2021 – CARF-M (Auto de Infração e Intimação nº 20115000729)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **BALL EMBALAGENS AMAZÔNIA LTDA.**, atual designação social da empresa **REXAM AMAZÔNIA LTDA.**

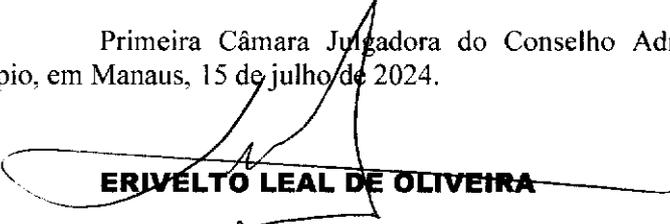
Relatora: Conselheira **IVANA DA FONSECA CAMINHA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. EQUÍVOCO NO ENQUADRAMENTO LEGAL INICIAL DA AUTUADA. CORRETA CAPITULAÇÃO DA INFRINGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. HIGIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO. REFORMA DA DECISÃO DE PISO. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO, RESSALVADA APENAS A NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCLUÍDO NO MOVIMENTO ECONÔMICO TRIBUTÁVEL, NOS TERMOS DO EXTRATO DE JULGAMENTO.

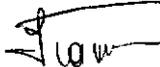
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BALL EMBALAGENS AMAZÔNIA LTDA.**, atual designação social da empresa **REXAM AMAZÔNIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Julgar Provido** o Recurso de Ofício, **mantendo-se** o **Auto de Infração e Intimação nº 20115000729**, de 10 de outubro de 2011, com a exclusão, na base de cálculo, dos valores do Imposto de Renda incluído no movimento econômico tributável, indicados nos Contratos de Câmbio constantes do Extrato de Julgamento em Segunda Instância, tendo sido reformada a Decisão proferida em sede de 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, 15 de julho de 2024.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente


IVANA DA FONSECA CAMINHA

Relatora


ANTÔNIA MARÍLIA MARQUES FRANÇA

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANUEL ZUMAETA ROMERO, ERIVALDO LOPES DO VALE, ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA e RENATO AGUIAR DIAS.

**RECURSO Nº 050/2021 – CARF-M****ACÓRDÃO Nº 035/2024 – PRIMEIRA CÂMARA****PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00745****AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000729****RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL****RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL****INTERESSADA: BALL EMBALAGENS AMAZÔNIA LTDA**, atual designação social da empresa
REXAM AMAZÔNIA LTDA.**RELATORA: Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA**

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de **REXAM AMAZÔNIA LTDA.**, antiga denominação de **BALL EMBALAGENS AMAZÔNIA LTDA.**, atualmente incorporada por **BALL DO BRASIL LTDA.**, em decorrência da ausência de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre a importação de serviços de cessão de direitos de uso de marcas enquadrados no subitem 3.02 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003, serviços estes devidamente descritos consoante planilha de fls. 004 dos autos do Processo Fiscal e Contratos de Câmbio nºs **09/057977**, **10/027335** e **10/55551** cujas cópias constam das fls. 015 a 026 dos autos do **PROCESSO Nº 2011/2967/3446/00745**, tendo sido apontada na peça vestibular como infringência ao Artigo 2º, inciso II, da Lei Municipal nº 1.089/2006, com cominação 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 c/c Artigo 2º, da mesma lei e Artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, que determinam a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido.

Em sede de Impugnação, a autuada, alegou em síntese: (i) não incidência do ISS sobre os contratos de licença de uso de marcas por não consubstanciar tecnicamente uma prestação de serviços tributável pelo imposto; (ii) não houve, no caso, cessão de uso de marca conforme descrito no subitem 3.02 da Lei Municipal nº 714/2003, mas sim, licença do direito de uso de marca; (iii) requereu, alternativamente, em caso de não ser acatado o pedido de cancelamento do Auto de Infração, que a multa por infração não fosse aplicada retroativamente, por possuir natureza punitiva.

Na sequência, por ocasião da Réplica, fls. 127/130 dos autos do Processo nº 2011/2967/3441/25602, o Auditor autuante pugnou pela manutenção do Auto de Infração, sustentando que o lançamento observou integralmente os ditames legais.

Sobreveio a **DECISÃO Nº 274/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, (fls. 133 a 153) que a par de ter julgado procedente o Auto de Infração, determinou a emissão de Termo de Retificação de Auto de Infração – TRAI, objetivando a correção de determinadas falhas identificadas no lançamento, a saber: (i) no campo **INFRINGÊNCIA** deveria constar o “*art. 6º, inciso I, da Lei Municipal nº 714/2003*” em detrimento do Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 1089/2006 em função do princípio da especialidade; (ii) na base de cálculo conforme quadro constante naquela Decisão (fl. 153).

A citada Decisão nº 274, de 2018, determinou, ainda, que as retificações deveriam ser promovidas imediatamente em obediência ao Princípio da Supremacia e

Indisponibilidade do Interesse Público, e ao Artigo 23, combinado com o Artigo 25, ambos do PAF, e cientificadas ao contribuinte juntamente com aquela Decisão, recorrendo de ofício a este CARF-M.

As correções foram efetuadas por intermédio do **TRAI Nº 226/2020** (fls. 156/158), e, ato contínuo a autuada foi regularmente notificada do teor da multicitada Decisão nº 274/2018 e do citado TRAI, simultaneamente, em 27 de novembro de 2020.

O contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls. 163 a 172)

De modo consequente, os autos foram remetidos à Representação Fiscal para a necessária manifestação, que o fez por meio do **PARECER Nº 024/2021 – CARF-M/RF/1ª Câmara** (fls. 214/219) opinando pela **NULIDADE** da Decisão nº 274/2018 e do TRAI nº 226/2020, por entender ter havido, no caso, supressão de Instância Administrativa e, portanto, afronta aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.

Ao analisar os Recursos de Ofício e Voluntário (fls. 222 a 227) esta Primeira Câmara, na Sessão de 26 de janeiro de 2022, emitiu o Acórdão pela nulidade da Decisão nº 274/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF e de todos os atos dela decorrentes, por supressão de Instância, ordenando a devolução dos presentes autos à Primeira Instância Administrativa para refazimento da Instância suprimida, nos termos do Relatório e Voto, que integram o **ACÓRDÃO Nº 002/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**.

A instância a quo, em face do **ACÓRDÃO Nº 002/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**, acima evidenciado, exarou nova **DECISÃO**, a **IS037/2023 – GEJUT/DIJUT/DETRI/SEMEF**, julgando **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000729**, de 10 de outubro de 2011, por identificar erro na capitulação da infringência e na base de cálculo, assentando a preclusão da possibilidade de correção do lançamento, devido a ocorrência da decadência, recorrendo de Ofício a este CARF-M.

Reconvocada a apresentar sua manifestação, a Representação Fiscal, opinou, mediante o Parecer nº 081/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara, (fls. 292 a 296), pelo conhecimento e desprovemento do Recurso de ofício ventilado nos autos em tela, com vistas à preservação da Decisão adotada em Primeira Instância, a qual declarou a nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20115000729.

Pautado para julgamento no dia 01 de julho de 2024, por ocasião da fase de debates, a Representação Fiscal pediu vistas dos autos face à necessidade de se analisar a relevância da recente Decisão do Tribunal de Justiça sobre o mesmo assunto em face da mesma Pessoa Jurídica.

Devolvidos os autos, após reanálise, a Douta Representação Fiscal exarou novo **PARECER**, o de **Nº 43/2024 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, (fls. 299/317) por meio do qual opina pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do presente Recurso de Ofício, a fim de que seja julgado **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000729**, ressaltando apenas a necessidade de se excluir de sua base de cálculo os valores do ISSRF indicados nos contratos de câmbio que deram azo à autuação.

É o Relatório.



V O T O

Sob a perspectiva da Decisão recorrida, (Decisão nº IS037/2023) o Auto de Infração e Intimação padeceria de nulidade, de **vício material decorrente de erro na capitulação da infringência ou na fundamentação da autuação**, na medida em que, à vista do Princípio da Especialidade, em se tratando de importação de serviços, não seria aplicável ao caso o **Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 1.089/2006**, mas sim o **Artigo 6º, inciso I, da Lei nº 714/2003**, respectivamente:

Art. 2º. Entende-se como contribuinte substituto as seguintes pessoas jurídicas, localizadas em Manaus, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços tomados de empresa ou profissional autônomo, com domicílio fiscal dentro ou fora deste município: [...]

II - Empresas industriais beneficiadas por incentivo fiscal federal, estadual ou municipal; Banco Central; [...]

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; [...]

Ocorre que ambos os dispositivos dizem respeito à norma de responsabilização tributária da autuada e não à capitulação da infringência ou à fundamentação da autuação. A distinção é tênue, mas evidenciada a luz do Artigo 142 do Código Tributário Nacional, a saber:

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.

É certo que o lançamento deverá refletir os elementos indispensáveis à aferição do surgimento e do conteúdo da obrigação tributária, entre eles, a situação geradora da obrigação tributária (elemento material) e a determinação de quem está obrigado ao pagamento (elemento subjetivo: sujeito passivo).

Entretanto, a impropriedade existente no Auto de Infração não diz respeito propriamente à situação geradora da obrigação tributária (“*in casu*”, falta de recolhimento do ISS incidente sobre serviços importados); antes disso, está ligada à identificação do sujeito passivo, que na hipótese dos autos é, de fato e de direito, o tomador dos serviços importados, que, inclusive, sempre foi substituto tributário perante a legislação municipal.

Importante evidenciar que no caso em análise não houve erro na identificação e descrição do elemento material da obrigação tributária (importação de serviços) ou mesmo do enquadramento legal inicial do serviço importado (subitem 3.02 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003). Isto porque, no tocante à importação de serviços, elege-se como responsável tributário o tomador dos serviços, perante a relação obrigacional entre Município e o local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente.

Portanto, não se há de falar em vício material do Auto de Infração, haja vista que a referida impropriedade (i) não repercutiu na correta identificação da atuada como sujeito passivo da obrigação tributária, (ii) tampouco traduz a essência do elemento material da obrigação tributária, a saber, a importação de serviços.

Ao contrário, a atuada figura “*ab initio*” como responsável tributária do ISS incidente sobre a importação de serviços, hipótese em que eventual inconsistência no enquadramento legal dessa sujeição não vulnera o Artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Inclusive, este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça conforme se extrai do aresto a seguir:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. 1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária. 2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo. 3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. [...] 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp nº 949.959/PR, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 10/11/2009, DJe de 19/11/2009.)

Conforme se observa, o Acórdão em análise suscita igualmente a relevante questão da ausência de prejuízo ao sujeito passivo, a qual será abordada a seguir.

Nesta toada, as irregularidades acima descritas (erro na capitulação da infringência e na base de cálculo) não trouxeram qualquer prejuízo à atuada uma vez que a descrição dos fatos tidos como infringidos está perfeitamente contida no campo “**Ocorrência Verificada**” do Auto de Infração e Intimação (fl. 1) pois elucida que a atuada deveria ter recolhido o ISSQN: sobre o valor da importação de serviços de utilização de marcas, tomadas da **REXAM PLC**, tipificados no item 3.05 da Lista aprovada pela Lei nº 714/2003, tudo de conformidade com a relação anexa, fl.04 e cópias dos Contratos de Câmbio de remessa de valores ao exterior (fls. 15 a 26)

Ademais, em sede de Impugnação (fls. 060/077), a atuada corroborou a clareza do Auto de Infração e demonstrou pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados (a saber, ausência de recolhimento do ISSQN incidente sobre a importação de serviços enquadrados no subitem 3.05) ao arguir (i) que não há incidência de ISS sobre o “Contrato de Licença do Direito de Uso de Marcas” por ela firmado com a empresa inglesa REXAM PLC não constitui serviço, escapando da incidência do ISS, além da (ii)



impossibilidade de subsumir o “Contrato de Licença de Uso de Marca” ao subitem 3.02 da Lista de Serviços por não se confundir com a Cessão do Uso de Marca.

Como se constata, a autuada sempre teve conhecimento fatos ensejadores da exação, inclusive da tipificação dos serviços importados no subitem 3.02.

Desta feita, não houve qualquer prejuízo à defesa administrativa da autuada, o que atrai a aplicação do brocardo jurídico “**não há nulidade sem prejuízo**” (“*pas de nullité sans grief*”), decorrência do Princípio da Instrumentalidade das Formas.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Se não, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO AO CDC. APLICAÇÃO DE PENALIDADES. AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO OBSERVÂNCIA DE FORMALIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. INVIABILIDADE, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECEDENTE: RMS 21.520/RN. [...] 2. Não se reconhece a nulidade de auto de infração sem a demonstração do prejuízo causado pela ausência do cumprimento de determinada formalidade (RMS 18.188/GO, 5ª T., Min. Gilson Dipp, DJ de 29.05.2006; RMS 131.44/BA, 5ª T., Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ de 10.04.2006; MS 10.770/DF, 3ª S., Min. Félix Fischer, DJ de 06.02.2006), o que, no caso, não ocorreu. [...] 5. Recurso ordinário parcialmente conhecido e desprovido. (RMS 22610/RN, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 22/02/2007, p. 165)

À vista dessa lição, pode-se concluir que a declaração de nulidade é excepcional, não tendo lugar quando preservados o contraditório e a ampla defesa.

A legislação municipal, por seu turno, não destoia da percepção doutrinária uma vez que, o Parágrafo Único do Artigo 77 do Código Tributário do Município de Manaus (Lei nº 1.697/1983) preconizava que “*as omissões ou incorreções do auto não acarretarão nulidade, quando do processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração.*”

O Artigo 25, do Decreto nº 681/1991, por seu turno, dispunha que:

Art. 25 - As irregularidades, incorreções e omissões, diferente 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.¹

A mesma norma restou consagrada no Artigo 30, da Lei nº 3.008/2023, que atualmente dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário do Município de Manaus, “*in verbis*”:

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

¹ 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 do direito de defesa.

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



determinação do crédito tributário, caracterização da infração e identificação do autuado.

Por fim, constata-se a existência de uma vasta quantidade de precedentes jurisprudenciais que se alicerçam no Princípio da Instrumentalidade das Formas. Tal profusão é notadamente evidente inclusive no contexto do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas. Neste Tribunal, diante de um caso análogo e em harmonia com os entendimentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, optou-se por uma Decisão alinhada a este Princípio. Vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO, PORÉM NÃO RECOLHIDO. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NA CDA. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO (PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF). MULTA POR INFRAÇÃO. EFEITO CONFISCATÓRIO. LIMITAÇÃO AO VALOR DO PRINCIPAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Ainda que haja equívoco material na Certidão de Dívida Ativa, a jurisprudência da Corte Cidadã é pacífica: a nulidade só existirá mediante a comprovação de efetivo prejuízo (pas de nullité sans grief). In casu não há falar-se em prejuízo posto que a parte estava plenamente ciente dos fatos a ela imputados e teve oportunidade de exercer o seu direito de defesa. 2. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que é inconstitucional e possui efeito confiscatório a imposição de multa em valor superior ao do tributo exigido. 3. Recurso parcialmente provido. Sucumbência redistribuída. (Apelação Cível nº 0622462-57.2013.8.04.0001, relator Desembargador Paulo César Caminha e Lima, Primeira Câmara Cível, julgado em 22/09/2022, publicado em 22/09/2022).

Em decorrência disso, verifica-se que, a imprecisão na caracterização do sujeito passivo, não só não repercutiu na correta identificação da autuada como sujeito passivo da obrigação tributária, mas também, ela não sofreu qualquer prejuízo em sua defesa administrativa. Portanto, não se justifica o acolhimento da nulidade apontada pelo Julgador de Primeiro Grau.

Superada a questão da sujeição passiva, é importante que se analise a outra imprecisão apontada pela Decisão de piso como caracterizadora da nulidade, a incorreção da base de cálculo da exação. Vejamos:

Com as devidas vênias, não assiste razão a Decisão Primária quando afirma que não há mais prazo para se retificar o lançamento em razão do transcurso do prazo decadencial previsto nos Artigos 145, inciso III e 149, Parágrafo Único, ambos do CTN.

É que tal entendimento não se amolda aos casos em que a revisão do lançamento original se mostre mais favorável ao sujeito passivo, que é justamente o caso verificado nos presentes autos. Isto porque a autoridade autuante onerou em 15% (quinze por cento) a base de cálculo do ISSQN devido na importação descrita na exação, pois acrescentou à base de cálculo o valor devido à título de Imposto de Renda, fazendo com que o movimento econômico constante do Quadro Demonstrativo do Auto de Infração não corresponda aos valores efetivamente remetidos ao exterior como pagamento pelos serviços descritos no subitem 3.02, portanto, há que se retificar para menor a base de cálculo apontada na peça de lançamento.

Fortes nestes argumentos são os ensinamentos de Leandro Paulsen, a
saber:



"Revisão para onerar x revisão para beneficiar. A regra do parágrafo único visa a proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que venham a lhe onerar mediante elevação do montante do crédito tributário. Estabelece, assim, que o Fisco tem o prazo decadencial para constituir seu crédito, seja originariamente, seja mediante revisão de lançamento anterior. O prazo corre contra o Fisco. Não há que se entender, assim, que tal parágrafo impeça o fisco de revisar lançamento feito a maior, de modo a beneficiar o contribuinte mediante diminuição do crédito tributário para sua adequação à legislação válida aplicável. Isso pode decorrer tanto por força de lei como de decisão judicial, ou mesmo simples verificação administrativa à luz de documentos novos apresentados pelo contribuinte." — PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1091. Grifos nossos.

Por este ângulo, em análise da matéria discutida nos autos, destaco que o STJ tem consolidado entendimento quanto a não aplicabilidade do prazo decadencial em relação a revisão do lançamento quando essa se mostra favorável ao contribuinte. Colaciono aresto nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO. REVISÃO. JULGAMENTO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APENAS NA VIA JUDICIAL. INÉRCIA DA FAZENDA AFASTADA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PRAZO CONTRA A FAZENDA. POSSIBILIDADE DE REVISÃO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO-CONHECIMENTO. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que não configura julgamento extra petita a revisão do lançamento em demanda judicial voltada à sua total anulação. Tal vício ocorre apenas quando o julgador decide além dos limites da demanda proposta. No caso de lançamento em que se depara com meras incorreções, o seu ajuste não implica em novo lançamento, mas revisão, admitida em sede de demanda anulatória, que, nesses casos, deve ser julgada parcialmente procedente. Precedentes. 2. A revisão do entendimento da Corte de origem, no sentido de se tratar de revisão de lançamento e não de novo lançamento, implicaria reexame do conjunto fático-probatório, vedado pela Súmula n. 7 desta Corte. 3. Não se poderia imputar inércia ao órgão fazendário, no tocante à alegada decadência, porque, conforme asseverado no acórdão recorrido, a revisão do lançamento somente ocorreu em razão de documentação nova acostada pelo contribuinte por ocasião da demanda judicial. Tais documentos, que possibilitaram a revisão do lançamento em seu favor, não foram apresentados em sede administrativa. 4. A revisão de lançamento ocorrida em favor do contribuinte, ensejando a redução do montante devido, não está sujeita ao prazo decadencial do art. 149, parágrafo único, do CTN, que visa a sua proteção. 5. A irrisignação manifestada pela alínea c não merece ser conhecida pela ausência do necessário cotejo analítico entre o acórdão considerado paradigma e a decisão impugnada, na forma que determinam os arts. 541 do CPC e 255 do RISTJ. A simples transcrição de ementas e de trechos de acórdãos não atende o que determinam as referidas normas. Somado a isso, também não é possível conhecer do recurso com fundamento na divergência jurisprudencial quando há ausência de similitude fática entre o julgado atacado e os acórdãos apontados como paradigmas.



6. A fundamentação relativa à violação do art. 2º, § 8º, da LEF não permite compreender exatamente qual seria a controvérsia. No acórdão recorrido firmou-se a possibilidade de haver a revisão do lançamento, com fundamento em diversos dispositivos do CTN, não havendo qualquer vedação na Lei de Execuções Fiscais. A indicação do referido dispositivo pela Corte de origem serviu de mero argumento de reforço, que não macula o entendimento sufragado. Incidência da Súmula n. 284 do STF, por analogia. 7. Recurso especial da empresa parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

PROCESSUAL CIVIL. REPARTIÇÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. REVISÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF, POR ANALOGIA. 1. Não se depreende do acórdão recorrido o necessário prequestionamento dos dispositivos legais supostamente violados, tampouco da tese jurídica aventada nas razões recursais. Apesar disso, a parte também não logrou opor embargos declaratórios a fim de provocar a indispensável manifestação da Corte de origem, deixando de atender ao comando constitucional que exige a presença de causa decidida como requisito para a interposição do apelo nobre (art. 105, inc. III, da CR/88). Nestes casos, é de se aplicar o entendimento consolidado nas Súmulas n. 282 e 356 do STF, por analogia. 2. Recurso especial do Instituto Nacional do Seguro Social não conhecido. (STJ - Resp: 952.504 PR 2007/0101116-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 07/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/10/2010)

Assim, a luz dos ensinamentos doutrinários e da jurisprudência do STJ ficou caracterizado que revisão do lançamento a ser feita em favor do contribuinte, ensejando a redução do montante devido, não está sujeita ao prazo decadencial do Artigo 149, Parágrafo Único, do CTN, que visa justamente a sua proteção.

Frente a essa circunstância, o único prejuízo experimentado pelo contribuinte pode ser afastado preservando-se o crédito, de tal maneira que se mostra mais adequado dele extirpar-se o valor excessivo (valor do Imposto de Renda), do que simplesmente desconstituí-lo

Ultrapassadas as questões preliminares, passamos à análise do mérito, em função dos argumentos apresentados pela autuada às fls. 163 a 172.

A autuada alega no mérito que não incidência do ISSQN sobre os contratos de licença de uso de marcas por não consubstanciar tecnicamente uma prestação de serviço tributável pelo imposto e que, não houve, no caso, cessão de uso de marca conforme descrito no subitem 3.02 da Lei Municipal nº 714/2003, mas sim, licença do direito de uso de marca

Resta observar que a incidência do ISSQN sobre a importação dos serviços, considerada na autuação, a partir da atividade descrita no anexado **Contrato de Licença do Direito Uso de Marcas e Contratos de Câmbio**, está prevista no subitem 3.02 e da Lista de Serviços constante do Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/2017, "in verbis":

"Lista de Serviços - Anexo I da Lei Municipal nº 2.251/2017:

"(...)

3 - Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

(...)

3.02 Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.



(...)"

Nos últimos tempos, doutrina e jurisprudência têm se debruçado sobre a conceituação de serviço para fins de tributação pelo ISSQN e adotado uma linha mais consentânea com princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, e com o viés majoritariamente econômico, balizador de qualquer regra matriz de incidência tributária – que propugna por uma conceituação mais ampla do termo **"serviço de qualquer natureza"** como objeto de incidência do ISSQN.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, Doutrina e Prática do ISS, págs. 84, 85 e 153) somam à premissa supracitada a noção de serviço de qualquer natureza, como toda atividade não incluída na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (definição por exclusão):

"Já vimos que o objeto (sentido teleológico ou finalístico) do ISS é o serviço de qualquer natureza, desde que não compreendido na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

(...)

O conceito econômico de "prestação de serviços" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviço é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho de terceiros). O conceito econômico, não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais)" (grifou-se)

O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam.

(...)

Em outras palavras, o ISS não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas as hipóteses de "prestação de serviços" (conceito civil).

Os serviços onerados pelo ISS são os de "qualquer natureza", isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidas os pressupostos legais do tributo."

O Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental na Reclamação 8.623, caminhou rumo aos ensinamento de Bernardo Ribeiro, ao afirmar que a cessão de marca não configura locação de bem móvel, sendo-lhe, pois, inaplicável a Súmula Vinculante nº 31 que prevê ser **"inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis"**. Tal entendimento veio anunciado no trecho final do voto do relator, ministro Gilmar Mendes. Confira-se:

"Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da lei complementar 116/03, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.



Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez 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 116/03". (Relator, Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 22.2.2011, DJe de 10.3.2011) (grifou-se)

Aliás o entendimento acerca da incidência de ISS sobre cessão do direito de uso de marca já está consolidado no Supremo Tribunal Federal. São inúmeros julgados nesse sentido:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS: INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE MARCA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (ARE 1224310 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 21/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 03-03-2020 PUBLIC 04-03-2020).

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE MARCA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I - Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, incide ISSQN sobre cessão de direito de uso de marca. II - Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1340196 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 01-04-2022 PUBLIC 04-04-2022).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. CESSÃO DE MARCA. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. DESPROVIMENTO. 1. Incide o ISS sobre cessão do direito de uso de marca, consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento, com fixação de multa. (ARE 1166624 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 13/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 18-02-2020 PUBLIC 19-02-2020).

A atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), inclusive, evoluiu no sentido de abrigar um conceito amplo de "serviço de qualquer natureza" para fins de incidência do ISS. Baseado na Ciência Econômica, tal conceito refere-se à atividade humana produtiva, voltada à satisfação de uma necessidade, que não se apresenta sob a forma de bem material, sendo de qualquer natureza, ou seja, qualquer forma ou espécie de venda de serviço, entendido como bem imaterial.

Observa-se essa evolução nos Acórdãos dos Recursos Extraordinários (RE) n.º 547.245-SC e 592.905-SC (julgados em 2 de dezembro de 2009), em que, por dez votos a um, o STF entendeu tributável o leasing financeiro e o "lease back", em que pese não se inserirem no conceito de obrigação de fazer.

No voto proferido no RE n.º 547.245-SC, o Ministro Joaquim Barbosa acentua a imprecisão do que se tem como noção arraigada no direito civil para conceituação do que se deve entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil (CC) não define o que sejam serviços (Artigo 593/609 da Lei n.º



10.406, de 10 de janeiro de 2002). O mesmo ocorria com o Código Civil anterior (Artigo 1.216 a 1.236 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916).

O referido Ministro confronta a interpretação clássica, baseada no texto do CC, segundo a qual prestação de serviços é uma **“obrigação de fazer, caracterizada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem”**, com o conceito que emerge da Lei nº 8.078, de 25 de março de 1990 – Código de Defesa do Consumidor (CDC) – que considera serviço **“qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”**. E lembra que tal estipulação legal no CDC é constitucional, conforme decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.591.

Em adequado e brilhante raciocínio, vislumbra ele dificuldade na necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Mesmo que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não pode ser condicionado de forma imutável por ele.

Também é clara, nessa linha, a posição do Ministro Eros Grau no seu voto: (SF/13607.17660-28) **“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada do texto da Constituição.”**

Como já delineado, o julgado no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623 RJ, legitimou a adoção de um conceito amplo de “serviço de qualquer natureza”, aliado à necessidade de previsão específica do serviço em lei complementar, ao entender constitucional a incidência do ISS sobre o serviço de cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (subitem 3.02 da lista de serviços da Lei do ISS), conforme voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes.

Portanto, a única possibilidade de uma atividade constante da Lista de Serviços, aprovada pela Lei Complementar nº 116/2003 e replicada na Lei Municipal nº 714/2003, vigente à época do fato gerador, ser considerada ilegal e, conseqüentemente, retirada do ordenamento jurídico, é por meio da declaração de inconstitucionalidade, proferida pelo STF no controle concentrado, possibilidade essa que não foi apresentada pela Impugnante porque não existe, relativamente ao subitem 3.02 das Listas de Serviços anexa às referidas leis. Ao revés como ficou demonstrado pelos julgados do STF trazidos à colação, o STF vem há vários anos tem entendido ser constitucional a incidência do ISSQN sobre as operações de cessão de direito de uso de marca, tendo reconhecido, inclusive, a repercussão geral do Tema 1.210.

Por fim, no que tange a diferença alegada pela Autuada entre cessão de uso de marca e licença de uso de marca, importante evidenciar que ambas são modalidades contratuais equivalentes para fins de enquadramento perante o subitem 3.02 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, porquanto ambas apresentam como finalidade precípua a disponibilização de determinada marca para fins de exploração econômica por terceiro, seja de modo perene ou temporário. Assim, incide o ISSQN em relação aos contratos de licença de direitos de uso de marca, pois essa se constitui em uma espécie de cessão.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não faz distinção entre a cessão e a licença de uso de marca, considerando ambas como hipóteses de incidência do ISSQN na forma prevista no subitem 3.02 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Neste sentido são os seguintes arestos: STF ARE 1340196/SP, Relator Ricardo



Lewandowski, julgamento: 03/02/2022, Publicação 07.02.2022 e STF ARE 132482/SP, Relator Edson Fachin, julgamento: 04/06/20221, Publicação 06.08.2021.

Ante o exposto, a conclusão alcançada na Decisão de piso não merece ser acolhida, portanto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos presentes autos, para reformar a **DECISÃO nº IS037/2023 - GEJUT/DIJUT//DETRI/SEMEF** exarada em sede de Primeira Instância a fim de julgar **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000729**, de 10 de outubro de 2011, com a redução do crédito tributário, excluindo-se de sua base de cálculo os valores do Imposto de Renda indicados nos Contratos de Câmbio que deram azo à autuação, a qual não se sujeita ao limite temporal previsto no Parágrafo Único, do Artigo 149, do CTN, a ser operada conforme Extrato de Julgamento que é parte integrante deste Voto.

EXTRATO DE JULGAMENTO

BASE DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000729 APÓS JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA:

NÚMERO DO CONTRATO DE CÂMBIO	DATA	BASE DE CÁLCULO	ITEM/SUBITEM DA LISTA
09/057911	18/11/2009	2.857.758,16	3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda
10/027335	17/06/2010	2.311.964,07	3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda
10/055551	17/12/2010	2.435.719,10	3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 15 de julho de 2024

IVANA DA FONSECA CAMINHA
Conselheira Relatora