



Acórdão n.º 040/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 03 de agosto de 2022

Recurso n.º 006/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20115000856)

Recorrente: **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessado: **BRADESCO SAÚDE S. A.**

Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ISSQN RETIDO NA FONTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AFRONTA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NÃO HOUVE DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BRADESCO SAÚDE S. A.**

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, anulando-se o Auto de Infração e Intimação n.º 20115000856, de 14 de dezembro de 2011, tendo sido ratificada 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, 03 de agosto de 2022.

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

  
**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

Relatora

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA ERIVALDO LOPES DO VALE, IVANA DA FONSECA CAMINHA e ROBERTO SIMÃO BULBOL.

**RECURSO Nº 006/2022 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 040/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00887**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000856**  
**RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADO: BRADESCO SAÚDE S. A.**  
**RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

## RELATÓRIO

A **GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL**, fundamentada no Artigo 85, da Lei nº 1.697/1983, recorre de ofício a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 523/2020 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do **PROCESSO FISCAL Nº 2011/2967/3446/00887**, que declarou a **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000856**, lavrado no dia 14/12/2011, em desfavor de **BRADESCO SAÚDE S. A.**, por descumprimento de obrigação principal quanto à falta de recolhimento do ISSQN retido na fonte relativo ao período de **AGOSTO, SETEMBRO e OUTUBRO/2011**, quanto a serviços não tipificados nos subitens da Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003, infringindo o Artigo 2º, inciso IV e Artigo 8º, todos, da Lei nº 1.089/2006, com aplicação 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, que determina a aplicação de multa de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto devido, resultando em um crédito tributário no valor de R\$ 69.935,63 (sessenta e nove mil, novecentos e trinta e cinco reais e sessenta e três centavos), equivalentes a 1.054,20 Unidades Fiscais do Município – UFM.

### DAS ALEGAÇÕES DO AUTUADO:

O Autuado, em sede de Impugnação, traz como razões de defesa as seguintes alegações:

- Há ilegalidade da falta de enquadramento da situação apontada pela fiscalização em relação ao dispositivo legal que prevê a substituição tributária;

- O estabelecimento de Manaus da Impugnante somente poderia ser caracterizado como responsável tributário acaso exercesse pessoalmente as atividades relacionadas ao seguro saúde, não é o que ocorre;

- Os limites da competência outorgada aos Municípios decorrem do âmbito de aplicação da lei municipal no espaço, que só pode alcançar as prestações de serviços que se materializam por prestadores de serviços estabelecidos dentro dos limites territoriais do Município e que dentro destes limites desenvolvam suas atividades;



- A Impugnante é um terceiro estranho à relação jurídica que desencadeia a exigência do ISSQN, travada entre os prestadores de serviços de saúde e os segurados/tomadores dos referidos serviços, não possuindo qualquer vinculação com o fato gerador da obrigação tributária;

- Os serviços são prestados aos segurados, os efetivos tomadores dos serviços, ao que deveria o tributo ser recolhido diretamente pelos respectivos prestadores, não se tratando de hipótese de responsabilidade tributária, seja solidária, seja subsidiária.

Ao final pede pela improcedência do Auto de Infração e Intimação nº 20115000856.

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

Contestando as argumentações apresentadas pelo autuado, a autoridade fiscal, em sua Réplica, às fls. 029, é favorável à manutenção do Auto de infração e Intimação, conforme a seguir:

A retenção do ISSQN pelo contribuinte substituto é determinada pelo artigo 2º, inciso V da Lei nº 1089/2006;

No relatório de Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços estão registradas 232 Notas Fiscais, onde os prestadores de serviços atestam que o contribuinte reteve o imposto na fonte na qualidade de contribuinte substituto.

Em resposta ao **DESPACHO Nº 059/2014 – GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 048 a 049, solicitando a retificação do Auto de Infração e Intimação quanto à capitulação da infringência e ao pedido de elaboração de quadro demonstrativo da composição da base de cálculo e do respectivo valor principal do imposto objeto da autuação, explicitando o número do documento fiscal, a data da emissão, o nome do prestador de serviço, o valor do serviço, a alíquota, o valor do ISSQN, a descrição do serviço, o enquadramento nos itens da Lista de Serviços e a totalização mensal e geral, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Retificação de Auto de Infração – **TRAI Nº 103/2018**, fls. 065 a 068, atendendo apenas ao quesito relativo à retificação da capitulação legal do lançamento, deixando de atender as demais solicitações.

Em resposta ao **DESPACHO Nº 093/2019 – DIJET/DETRI/SEMEF**, fls. 071 a 075, solicitando o cumprimento dos saneamentos solicitados pela Primeira Instância de Julgamento foi juntada às fls. 077 a 082 uma Lista de Notas anexas ao Auto de Infração e Intimação nº 20115000856 com valor total dos serviços prestados no montante de R\$ 6.198.169,01 (seis milhões, cento e noventa e oito mil, cento e sessenta e nove reais e um centavo), valor este contido à fl. 82 dos autos, diferente, portanto, do valor total dos serviços que é identificado como movimento econômico descrito no quadro demonstrativo do **TRAI Nº 103/2018**, que é de R\$ 463.120,20 (quatrocentos e sessenta e três mil, cento e vinte reais e vinte centavos).

Às fls. 089 a 100, o autuado impugnou o **TRAI Nº 103/2018** ratificando as razões de sua Impugnação às fls. 007 a 016.



Diante dos fatos acima expostos, a Gerência do Contencioso Fiscal exarou a **DECISÃO Nº 523/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, às fls. 132 a 144, declarando a nulidade do guereado Auto de Infração e Intimação n.º 20115000856, de 14/12/2011, cuidando de recorrer da referida Decisão a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, em atendimento ao determinado no Artigo 85, da Lei n.º 1.697/1983.

Seguindo o trâmite normal do processo, a Impugnante fora notificada sobre a Decisão exarada no dia 07.12.2021, conforme Termo de Ciência, fls. 147.

O ilustre Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 015/2022 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 164 a 166 (verso), opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de Primeiro Grau, mantendo a Decisão que declarou a **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000856**, de 14/12/2011.

**É o Relatório.**

## V O T O

Por tudo o que dos autos consta, resta claro que a Decisão proferida pela Gerência do Contencioso Fiscal, que pugnou pela nulidade e improcedência do Auto de Infração e Intimação n.º 20115000856, de 14/12/2011, deu-se pelo fato de não permitir ao contribuinte a perfeita compreensão dos fatos e dos fundamentos de direito que levaram a autoridade fiscal a realizar o lançamento de ofício. Senão vejamos:

### **DO DESPACHO Nº 059//2014 – GECFI/DETRI/SEMEF E DO TRAI Nº 103/2018:**

Inicialmente, quanto ao **DESPACHO Nº 059//2014 – GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 65 a 68, a autoridade fiscal autuante no TRAI em epígrafe retificou a capitulação legal que antes era o Artigo 2º, inciso V, e 8º, da Lei n.º 1.089/2006 passando a ser Artigo 2º, inciso X e Artigo 8º, ambos da Lei n.º 1.089/2006, deixando de atender ao item 2 cujas exigências se referem à elaboração de um quadro demonstrativo demonstrando a composição da base de cálculo e do respectivo valor principal do imposto objeto da autuação no qual ficasse explicitado, dentre outros dados, o número do documento fiscal; a data da emissão; o nome do prestador do serviço; o valor do serviço; a alíquota; o valor do ISSQN; a descrição do serviço; o enquadramento nos itens da Lista e a totalização mensal e geral.

### **DO DESPACHO Nº 093/2019 – DIJET/DETRI/SEMEF:**

A autoridade julgadora diante do cumprimento parcial apenas das solicitações de saneamento registrada no **DESPACHO Nº 059//2014 – GECFI/DETRI/SEMEF**, elaborou outro Despacho ratificando o pedido de saneamento, transcrito anteriormente.



Em resposta, às fls. 78 a 82, a autoridade fiscal juntou uma planilha, da qual deu ciência, via e-mail, ao autuado, conforme fls. 083, contendo informações relativas ao Número da NFS-e; Data da Emissão da NFS-e; Inscrição Municipal do Prestador; Razão Social do Prestador; Valor dos Serviços; Item da Lista; Alíquota; Valor do ISSQN.

Ocorre que analisando a planilha, detectou-se uma divergência quanto ao movimento econômico que se refere à totalidade dos serviços, haja vista que o montante do valor dos serviços prestados nos meses de agosto, setembro e outubro do exercício de 2011, conforme a planilha, corresponde ao valor de **R\$ 6.198.169,01** (seis milhões, cento e noventa e oito mil, cento e sessenta e nove reais e um centavo), valor este identificado e contido à fl. 82 dos autos, diferente, portanto, do valor total do serviço que é identificado como movimento econômico descrito no quadro demonstrativo do **TRAI Nº 103/2018** que é de **R\$ 463.120,20** (quatrocentos e sessenta e três mil, cento e vinte reais e vinte centavos).

Outra questão que macula de vício o lançamento, além da divergência quanto à base de cálculo do imposto municipal, refere-se às NFS-e nºs 689 e 309 emitidas nos dias 04/11/2011 e 14/11/2011, respectivamente, e que não estão abrangidas pelos períodos fiscalizados que compreende os meses de agosto a outubro de 2011.

Outro item solicitado pela autoridade julgadora que deixou de ser atendido pela autoridade fiscal, diz respeito ao núcleo do serviço efetivamente tomado pelo autuado, não havendo a descrição do serviço tipificado no subitem da Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003.

Verifica-se, que a existência de divergência de dados relativos a elemento quantitativo do imposto e a falta da descrição do serviço tomado que reflete na regra matriz de incidência do imposto, ocasiona a inobservância dos princípios da Legalidade e do Contraditório e da Ampla Defesa, ambos insculpidos na Carta Magna em seu Artigo 5º, incisos LIV e LV, a seguir:

**Art. 5º (omissis)**

***LV - aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.*** (o grifo não consta do original).

O Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa amplia a transparência administrativa, conforme foi estabelecido pela vontade do legislador na elaboração da lei, supondo, assim, o conhecimento de todos os atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Nesta esteira e discorrendo sobre o Princípio da Ampla Defesa, leciona o autor Sérgio Ferraz Adilson Abreu Dallari<sup>1</sup>, conforme a seguir:

***O primeiro requisito para que alguém possa exercer o direito de defesa de maneira eficiente é saber do que está sendo acusado. Por isso é essencial que qualquer processo punitivo comece pela informação ao acusado daquilo que, precisamente, pesa contra ele. Não basta, por exemplo, publicar edital dizendo que determinada***

<sup>1</sup> DALLARI, Sérgio Ferraz Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros. p. 70





***pessoa cometeu infração de trânsito, sem especificá-la; é preciso efetivamente fazer chegar ao acusado a informação precisa de qual específica infração teria sido por ele cometida, com todos os detalhes necessários ao exercício da defesa.***

Apesar dos saneamentos feitos pela autoridade fiscal, o lançamento continuou não atendendo ao disposto no Artigo 142, do Código Tributário Nacional, uma vez que deixa dúvidas quanto:

- a) À verdadeira base de cálculo do ISSQN, que constitui elemento essencial da matriz de incidência tributária, por configurar-lhe o critério quantitativo;
- b) À identificação de qual tipo de serviço foi tomado pelo autuado.

Para o ilustre autor Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>, a base de cálculo é fundamental para que a autoridade lançadora identifique o tributo como resultado a ser exigido. Leciona o autor:

***É grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda, mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda. (...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.***

O lançamento do crédito tributário se encontra eivado de vício substancial, por violação ao Artigo 142, do CTN.

Com efeito, estatui, ainda, o Artigo 36, inciso I, sobre ônus da prova do Decreto nº 681/1991, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal no âmbito do Município de Manaus:

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

***I. A fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação; (o grifo não consta do original).***

A autoridade fiscal em sua Réplica, às fls. 029, menciona que no Relatório de Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (em anexo uma única folha e uma única Nota Fiscal de Serviço, a título de exemplificação) no período de 01.08 a 031.10.2011 estão registradas 232 Notas Fiscais, onde os prestadores de serviços atestam que o contribuinte reteve o imposto na fonte, subtraindo-o do valor cobrado, na qualidade de tomador substituto.

Ao analisar o Relatório, fls. 030, de NFS-e recebidas mencionado pela autoridade fiscal, observa-se que está incompleto, pois só há informações relativas a 35 NFS-e, faltando informações quanto às demais 197 NFS-e.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros editores, 27ª edição, página 154.

Portanto, deixou a autoridade fiscal, ao lavrar o Auto de Infração e Intimação, de atender aos postulados aqui destacados, pois o lançamento não contém a descrição detalhada e clara do ilícito tributário praticado pelo autuado, tampouco comprova a ocorrência do fato gerador, por ausência de informações e de documentação comprobatória da ocorrência do fato gerador do imposto municipal

Diante de tudo o que foi exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício, e pela manutenção integral da **DECISÃO Nº 158/2018 - GECFI/DETRI/SEMEF**, que declarou a **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20115000856**, lavrado no dia de 14.12.2011.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 03 de agosto de 2022.



**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**  
Conselheira Relatora