

Acórdão n.º 041/2022 – SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 06 de outubro de 2022

Recurso n.º 113/2018 – CARF-M (A.I.I. n.º 20175000758)

Recorrente: **API SPE15 – PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS ELETRÔNICAS. CONFIGURAÇÃO DA MATERIALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERA RECUSA DA NOTA FISCAL PELO TOMADOR. CONDUTA QUE NÃO SE COADUNA COM A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DE REGÊNCIA. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **API SPE15 – PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS 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 integralmente o Auto de Infração e Intimação n.º 20175000758, de 04 de julho de 2017, 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, 06 de outubro de 2022.


FRANCISCO MOREIRA FILHO

Presidente


PAULO RODRIGUES DE SOUZA

Relator


DAVID MATALON NETO

Representante Fiscal

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



RECURSO Nº 113/2018 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 041/2022 – SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.028435
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000758
RECORRENTE: API SPE15 – PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO DE
EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro PAULO RODRIGUES DE SOUZA

RELATÓRIO

A **API SPE15 – PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**, apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **DECISÃO Nº 138/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do **PROCESSO Nº 2017.11209.12628.0.028435**, fls. 71 a 84, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000758**, lavrado contra a Recorrente no dia 4 de julho de 2017, com ciência no dia 6 de julho de 2017, por que, nos meses de **NOVEMBRO** e **DEZEMBRO/2012**, não teria retido e recolhido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na condição de substituta tributária, relativo aos serviços que foram objeto de Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas – NFS-e – emitidas por seus prestadores e, sem justificativa comprovada, as teria recusado, conforme se extrai nos relatórios e declarações efetuadas no Sistema de Gerenciamento de Notas GISSONLINE/SEMEF, vigente à época da prestação dos serviços, as quais ainda se encontram válidas nas Declarações dos respectivos prestadores, configurando infração ao Artigo 2º, inciso I, 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, de aplicação retroativa 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 07 de agosto de 2017, a empresa autuada protocolou a sua Impugnação, fls. 10 a 17, que arguiu, em síntese, o que segue:

I – Que é pessoa jurídica de direito privado e tem como objeto social a atividade de incorporação e construção imobiliária e, deste modo, constituiu estabelecimento no Município de Manaus a fim desenvolver empreendimento;

II – Que foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração e Intimação mencionado, pela não retenção e recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na condição de substituto tributário em razão de figurar como



tomador de serviços em Notas Fiscais de Serviços emitidas por prestadores e recusadas pela Impugnante no ano de 2012;

III – Que a Auditora Fiscal de Tributos Municipais presumiu a ocorrência dos fatos tributáveis, fundamentada exclusivamente em suposta inconsistência na justificativa da recusa das Notas Fiscais pela Impugnante, deste modo, em que pese o relato da Autoridade Fiscal, o lançamento de ofício realizado há de ser reconhecido como insubsistente e devidamente cancelado;

IV – Que a Impugnante reconhece que haverá situações de Nota Fiscal Eletrônica emitida com erro, seja este qual for, seja na identificação do tomador, data, descrição dos serviços, valor, emitida em duplicidade, ou com qualquer outro que venha a ocorrer, assim, exatamente por esta razão é que há a possibilidade de recusa pela Pessoa Jurídica em relação à Nota Fiscal Eletrônica emitida em que ela figure como tomadora, e, ao fazê-lo, ela formaliza que o contido no documento fiscal não corresponde à verdade dos fatos, especialmente, indica a tomadora que não houve a prestação de serviços como descrita no documento fiscal, incumbindo ao prestador a emissão correta, ou as medidas a fim de cobrar os valores indicados em Nota Fiscal, a partir da demonstração da prestação de serviços como pactuado entre as partes;

V – Que, no caso em questão, os prestadores de serviços em referência são partes que já realizaram contratos junto à Impugnante, sendo estes cumpridos, com a devida emissão de documento fiscal atinente à prestação de serviços, e pagamento pela Impugnante de tais serviços, com a devida retenção e recolhimento dos tributos incidentes, dentre os quais o ISS;

VI – Que as Notas Fiscais de Serviço relacionadas no Auto de Infração não compõem o rol de contratos cumpridos e NFS corretamente emitidas, em verdade, desconhece em absoluto a que se referem tais documentos fiscais, sendo certo que não se referem a serviços efetivamente tomados por ela, havendo, portanto, evidente impossibilidade de produzir prova cabal da inexistência de tal prestação, ante o ilogismo e descabimento da prova negativa, especialmente, não cabendo a ela a produção de prova no caso concreto, mas, sim, à Administração Tributária, uma vez que haverá de ser demonstrada a ocorrência do fato gerador, nos termos da legislação indicada;

VII – Que, desta forma, pelos motivos de direito expostos, o Auto de Infração é manifestamente nulo na medida em que deixou a Fiscalização de produzir os elementos de prova necessários quanto aos fatos que deram azo ao lançamento de ofício, por ofensa aos Artigos 142, do Código Tributário Nacional e 59, inciso II, c/c Artigo 10, ambos do Decreto nº 70.235/1972;

VIII – Que se destaca a absoluta impropriedade da “Decisão Administrativa” lastrear-se meramente na existência de divergências nas obrigações acessórias, de terceiros ou da própria autora, por tratar-se de argumento puramente formal que não se sustenta em face do atual estágio da jurisprudência pátria, que, com lucidez, vem afastando a forma para dar espaço ao conteúdo, postura condigna com a atuação da Administração Pública, e, portanto, reconhecendo que o princípio da “verdade material”,

aplicado às relações fiscais, é uma via de mão dupla e serve tanto ao Fisco quanto ao Contribuinte;

IX – Que, caso não acolhida a preliminar de nulidade em razão da fiscalização ter se omitido ao dever de provar adequadamente os pretensos fatos geradores tributários, que fosse deferida a adequada instrução processual e diligência, visando apurar e verificar quanto à efetiva existência ou inexistência dos fatos geradores a ela imputados, intimando-se os respectivos prestadores de serviços para que prestem as necessárias informações e forneçam os indícios da materialidade das pretensas prestações, com abertura para o contraditório e ampla defesa da Impugnante, e, concluindo-se pela inexistência dos fatos geradores, seja o Auto de Infração cancelado.

DA RÉPLICA FISCAL:

Já em Réplica (fls. 61 a 70), a Auditora Fiscal autora da fiscalização se posiciona com os seguintes argumentos frente à Impugnação formulada pela empresa:

I – Que, conforme a legislação municipal, a Impugnante se enquadra no rol de empresas previstas na Lei nº 1.089/2006, como substituta tributária, devendo, desta forma realizar a retenção do ISSQN sobre os serviços por ela tomados;

II – Que a lei afasta, neste caso, do prestador a obrigação tributária, ficando os encargos por conta do tomador do serviço;

III – Que as verificações eletrônicas realizadas nos registros da SEMEF constataram que a Impugnante recusou as NFS-e, as quais ainda encontram-se válidas nas Declarações dos prestadores;

IV – Que após a Notificação, com prazo de 30 dias, sem a devida comprovação pela Impugnante, e mesmo após iniciado o procedimento fiscal com Termo de Intimação com prazo de 5 dias, não foram tomadas as providências devidas;

V – Que a Nota Fiscal Eletrônica é um documento oficial que prova a existência da prestação de serviço, pois descreve o fato gerador que realiza;

VI – Que ao verificar a ocorrência de um erro na emissão de uma Nota Fiscal deve o tomador do serviço, na condição de Substituto Tributário, solucionar o problema junto ao prestador do serviço, e, se houver necessidade de cancelamento de uma NFS-e deve, juntamente com o prestador, solicitar por meio de Processo Administrativo o respectivo cancelamento;

VII – Que se manifesta pela manutenção dos valores do Auto de Infração e Intimação.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:

O Julgador da Gerência do Contencioso Fiscal/DETRI, por meio da **DECISÃO Nº 138/2018 - GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 71 a 84, proferida em 16/07/2018, julgou **PROCEDENTE o AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000758**.

Após análise dos pressupostos objetivos da defesa, o Julgador de Primeira Instância concluiu que foram atendidos os requisitos legais e considerou a Impugnação tempestiva.

Quanto aos pressupostos formais e materiais do Auto de Infração e Intimação, o Julgador de Primeira Instância considerou que todos os requisitos legais foram cumpridos pela autoridade administrativa, sendo possível concluir que a Impugnante não sofreu cerceamento em seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto à relação jurídico-tributária, a autoridade julgadora concluiu, pelos fundamentos lá expostos, que, no caso da substituição tributária, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto, nunca, jamais, o substituído. A autuada, por ser de forma inequívoca “contribuinte substituto”, é dela a responsabilidade de reter e recolher o imposto devido nas prestações de serviço que tomar e, à luz da legislação, está o substituto tributário obrigado ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada ou não a sua retenção na fonte.

Em relação à análise da materialidade do lançamento, o Julgador de Primeira Instância concluiu que a autoridade lançadora comprovou a ocorrência do fato gerador através da indicação das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em face da autuada, e que, por sua vez o tomador Impugnante possuía o conhecimento das inconsistências geradas por meio do sistema GISSONLINE tanto que juntou em sua defesa a relação de todas as Notas Fiscais recusadas, deixando de providenciar junto ao prestador a solicitação de cancelamento das mesmas com vistas a comprovar a inoccorrência do fato gerador.

Por fim, em sua Decisão, o Julgador de Primeira Instância concluiu que as razões de Impugnação trazidas aos autos não possuíam o condão de desconstituir o crédito tributário e que este foi lançado com observação aos ditames legais. Assim, prossegue em sua conclusão o Julgador, que verificada a infração por parte da autuada ao Artigo 2º, II, da Lei nº 1.089/2006, referente à falta de retenção e recolhimento do ISSQN no prazo legal, seria, a princípio, aplicável a penalidade correspondente ao Artigo 30, I, da Lei nº 254/1994, com alteração introduzida pela Lei nº 1.089, de 29 de dezembro de 2006, lei tributária vigente à época do fato gerador. Entretanto, com a publicação da Lei nº 1.420/2010 que, por intermédio do Artigo 1º, alterou o Artigo 30, I, da Lei nº 254, foi reduzida a multa de 60% para 50%, aplicando-se ao caso concreto a retroatividade benigna de que trata o Artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional- CTN, sendo, portanto, correta a aplicação da penalidade por parte da autoridade lançadora.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

A **API SPE15 - PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO DE EMPREEDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**, no dia 9 de novembro de 2018, foi cientificada através do seu Representante, da **DECISÃO Nº 138/2018 - GECFI/DETRI/SEMEF**. No dia 11 de dezembro de 2018, a interessada protocolou o **RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 113/2018 - CARF-M/2ª CÂMARA**, a este Órgão de Segunda Instância Administrativa fundamentando a sua defesa, em síntese:

I – Que, em relação à Decisão de Primeira Instância, a autoridade Julgadora entendeu que **(i)** o Auto de Infração teria cumprido todos os requisitos formais previstos nos Artigos 76 e 77 da Lei nº 1.697/1983; e, **(ii)** a Recorrente, caso quisesse se eximir do pagamento do tributo, deveria ter requerido o cancelamento das Notas Fiscais aos prestadores de serviço, cabendo-lhe o ônus de desconstituir a presunção de que goza o Auto de Infração e Intimação, não restando alternativa à Recorrente senão interpor o Recurso Voluntário;

II – Que a despeito da disposição normativa, a Fiscalização não atendeu as exigências legais dos Artigos 76 e 77 da Lei nº 1.697/1983 para legitimar o crédito tributário constituído, destacando que a atuação fiscal não realizou medida para sequer tentar demonstrar que, em verdade, teria ocorrido contrato de mútuo e não de depósito;

III – Que, conforme assentado na documentação, o Fiscal atuante amparou-se exclusivamente em suposta justificativa inconsistente na recusa da Nota Fiscal e sequer explicou qual seria a inconsistência verificada;

IV – Que, pelas mesmas razões descritas na peça de Impugnação, há a possibilidade de recusa pela pessoa jurídica em relação à Nota Fiscal Eletrônica emitida em que figure como tomadora e, ao fazê-lo, ela formaliza que o contido no documento fiscal não corresponde à verdade dos fatos, especialmente, indica a tomadora que não houve a prestação de serviços como descrita no documento fiscal, incumbindo ao prestador a emissão correta, ou as medidas a fim de cobrar os valores indicados em Nota Fiscal, a partir da demonstração da prestação de serviços como pactuado entre as partes;

V – Que os prestadores de serviços em referência são partes que já realizaram contratos junto à Impugnante, sendo estes cumpridos, com a devida emissão de documento fiscal atinente à prestação de serviços, e pagamento pela Impugnante de tais serviços, com a devida retenção e recolhimento dos tributos incidentes, dentre os quais o ISS e que desconhece em absoluto a que se referem tais documentos fiscais, sendo certo que não se referem a serviços efetivamente tomados por ela;

VI – Que assim sendo, há evidente impossibilidade de produzir prova cabal da inexistência de tal prestação, ante o ilogismo e descabimento da prova negativa, especialmente, não cabe a ela a produção de prova no caso concreto, mas, sim, à Administração Tributária, uma vez que haverá de ser demonstrada a ocorrência do fato gerador, nos termos da legislação já indicada;



VII – Que o Auto de Infração é manifestamente nulo na medida em que deixou a fiscalização de produzir os elementos de prova necessários quanto aos fatos que deram azo ao lançamento de ofício, por ofensa ao Artigo 142, do Código Tributário Nacional e ao Artigo 77, da Lei Municipal nº 1.697/1983;

VIII – Que, nos termos dos Artigos 114 e 116, inciso I, do Código Tributário Nacional, o fato gerador da obrigação tributária só ocorre com a implementação de circunstâncias materiais necessárias à produção de seus efeitos, sendo a situação fática específica do ISS a prestação de serviço listado pela legislação, nos termos do Artigo 1º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e que a própria Decisão recorrida alega que caberia à Recorrente tomar as providências para requerer o cancelamento das Notas Fiscais;

IX – Que, em outras palavras, o que se tenta fazer é transformar uma situação de fato em uma situação jurídica, em que a implementação de uma determinada forma prevista em lei seria suficiente à incidência tributária, ou seja, a forma seria mais importante do que a verdade material, princípio basilar do Direito Tributário;

X – Que o princípio da verdade material é tão importante que permite a desconsideração de negócios jurídicos formalmente válidos quando utilizados para dissimular a ocorrência de situação fática diversa, nos termos do Artigo 116, Parágrafo Único, do CTN;

XI – Que o reconhecimento do princípio “verdade material” aplicado às relações fiscais é via de mão dupla e serve tanto ao Fisco quanto ao contribuinte e, portanto, em razão da inexistência de fatos geradores, o que jamais foi sequer negado pela Autoridade Fiscal, bem como por força do princípio da verdade material, deve ser cancelado o Auto de Infração e Intimação, exonerando-se a Recorrente do crédito tributário nele consubstanciado;

XII- Que, pelo exposto, requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e julgado procedente, para que seja reformada a Decisão recorrida, reconhecendo-se a fragilidade da fundamentação material da autuação e, conseqüentemente, exonerando-se o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração ora combatido, seja pelo acolhimento da preliminar de nulidade ou pela inexistência dos fatos geradores em que se embasa a exação, pugnando, ainda, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive com a determinação de diligências, caso assim entendam os Julgadores.

O douto Representante Fiscal, às fls. 210 a 217, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Voluntário para manter a Decisão Primária em todos os seus termos.

É o Relatório.

No caso em questão, houve a lavratura do Auto de Infração e Intimação nº 20175000758, em 04 de julho de 2017, com ciência da autuada no dia 06 de julho de 2017. No dia 07/08/2017, de forma tempestiva, a autuada protocolou Impugnação ao citado Auto de Infração. A Decisão de Primeira Instância foi proferida no dia 16/07/2018 com ciência da autuada no dia 09/11/2018. No dia 12/12/2018, 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 no Decreto nº 681/1991, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (PAF Municipal) e no Regimento Interno deste CARF-M, devendo, portanto, o Recurso em análise ser conhecido.

Quanto aos aspectos materiais e de direito, baseia-se o referido Recurso na negativa de prova de ocorrência do fato gerador pela Autoridade Fiscal autuante, alegando a Recorrente que a fiscalização deixou de produzir os elementos de prova necessários quanto aos fatos que deram azo ao lançamento.

Na apreciação desta alegação, o Julgador de Primeira Instância, de forma oportuna, descreve que a materialização do fato está consubstanciada pela emissão de Notas Fiscais Eletrônicas pelos prestadores de serviço e que não foram objeto de pedido de cancelamento pelos emissores. Sendo as mesmas consideradas pela legislação tributária como documentos oficiais, servem perfeitamente como elemento de prova. Neste sentido o § 3º, do Artigo 1º, da Lei nº 1.090, de 29 de dezembro de 2006 destaca a importância do conteúdo da Nota, conforme se reproduz a seguir:

“Art. 1º. (Omissis)

§ 3º A emissão de NFS-e constitui confissão de dívida do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN incidente na operação, ficando a falta de recolhimento do imposto sujeita à cobrança administrativa ou judicial, observados os procedimentos regulamentares.”

Logo, diferentemente do que sugere a Recorrente, e como bem destacou o Parecer do douto Representante Fiscal, a materialidade da obrigação tributária encontra-se plenamente caracterizada pela emissão das Notas Fiscais.

A Recorrente, na condição de tomador de serviço, é figura fundamental em uma possível instrução processual de pedido de cancelamento de uma NFS-e. A legislação municipal exige, inclusive, declaração expressa do tomador quanto a não realização de um serviço indevidamente incluído em uma Nota Fiscal.

A Recorrente, na condição de substituto tributário, tem a responsabilidade plena sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, em relação aos serviços por ela tomados. Neste sentido a simples recusa da Nota Fiscal não é suficiente para eximir esta responsabilidade tributária conferida pela Lei Municipal nº

1.089/2006. Como não houve nenhuma ação da autuada junto aos prestadores que, como ela própria reconhece, mantêm com ela relações contratuais de prestação de serviços, e não tendo os emissores das Notas protocolado nenhum pedido de cancelamento das respectivas Notas, devidamente instruído, junto a SEMEF, a presunção de veracidade do que consta nos documentos fiscais permanecem válidas e comprovam que o procedimento fiscal produziu os elementos de prova necessários para autuação.

Ainda em análise quanto ao fato da autuada alegar não reconhecer os serviços nas Notas Fiscais indicadas, sabe-se, pela legislação regulamentar tirar deste importante documento fiscal, que o procedimento de cancelamento de notas fiscais constitui ato vinculado e, somente em caso de não prestação de serviços regularmente justificada, importa na desconstituição do lançamento tributário. Neste sentido, o Artigo 21 do Decreto nº 9.139, de 5 de julho de 2007, que regulamentava a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica na época da ocorrência do fato gerador assim dispunha:

*“Art. 21. A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e poderá ser cancelada ou substituída pelo emitente, por meio do sistema, até a data do vencimento do Imposto devido.
Parágrafo único. Após a data do vencimento do Imposto, a NFS-e somente poderá ser cancelada mediante regular processo administrativo.”*

A regulamentação atual da Nota Fiscal Eletrônica preconiza ainda que, como destacado no Parecer do douto Representante Fiscal, além da exigência de cancelamento da NFS-e por meio de regular processo administrativo, há ainda a previsão de lapso temporal para tanto, que, por sua vez, restringe o período em que se pode pleitear e ver acolhido o cancelamento, como regra geral, em 90 dias. Assim, pode-se inferir, que tanto a simples alegação de que não teria tomado os serviços ou a própria recusa do documento fiscal deveriam estar fundamentados em regular procedimento administrativo.

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 138/2018 - GECFI/DETRI/SEMEF** em todos os seus termos.

É o meu voto.

SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 06 de outubro de 2022.


PAULO RODRIGUES DE SOUZA
Conselheiro Relator