

Acórdão n.º 057/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 10 de outubro de 2022

Recurso n.º 071/2015 – CMC (A.I.I. n.º 20095000402)

Recorrente: **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**

Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DO ISSQN. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA DO SUJEITO PASSIVO. ARTIGO 25, DO DECRETO Nº 681/1991. ASPECTO TERRITORIAL. PRECEDENTES DO STJ. MULTA DE ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ARTIGO 150, IV, DA CF/1988. CONHECIMENTO. IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO. LANÇAMENTO MANTIDO COM MODIFICAÇÕES CONSTANTES EM TRAI, EXCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO, DE NOTAS FISCAIS E MULTA DE OFÍCIO APLICADA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA 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 e Dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, mantendo-se o Auto de Infação e Intimação n.º 20095000402, de 03 de agosto de 2009, com as modificações efetivadas por meio do TRAI N.º 121/2009, exclusão de Notas Fiscais e da multa de ofício aplicada, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei n.º 2.833/2021, 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, 10 de outubro de 2022.

  
**ROBERTO SIMÃO BULBOL**

Presidente, em exercício

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

Relator

  
**DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, PAULO JOSÉ DE BRITO, ERIVALDO LOPES DO VALE e HUMBERTO DA COSTA CORRÊA JÚNIOR.

**RECURSO Nº 071/2015 – CMC**  
**ACÓRDÃO Nº 057/2022 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2009/2967/3446/00499**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000402**  
**RECORRENTE: PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**INTERESSADA: CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**  
**RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

## RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso ao CARF-M do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000402**, de 03 de agosto de 2009, lavrado em desfavor da empresa **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**, estabelecida nesta cidade, na Rua Belo Horizonte nº 953, Bairro de Adrianópolis, inscrita no CNPJ sob o nº 02.966.986/0015-80 e com Inscrição Municipal sob o nº 10885201, por ter deixado de efetuar, no ato do pagamento, a retenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN dos seus prestadores de serviços, referente ao período de **JANEIRO a DEZEMBRO/2007** e **JANEIRO a DEZEMBRO/2008**, caracterizando infringência ao inciso II, do Artigo 2º e Parágrafo 1º, do Artigo 8º, da Lei nº 1.089/2006, combinado com o Parágrafo 2º, do Artigo 7º, do Decreto nº 8.805/2007, culminando na penalidade aplicada pelo Artigo 11, inciso I, da Lei nº 1.089/2006 que estabelece multa de 60% sobre o valor do imposto devido aos que deixarem de reter e recolher o ISSQN no prazo legal, resultando no crédito tributário no valor de R\$ 143.867,85 (Cento e quarenta e três mil, oitocentos e sessenta e sete reais e oitenta e cinco centavos) equivalentes a 2.396,20 UFMs, reduzido para 2.121,06 UFMs através do **TRAI Nº 121/2009**.

### **ALEGAÇÕES DO RECORRENTE:**

A autuada, por intermédio do **PROCESSO Nº 2009/2967/3441/20709**, apresentou sua defesa em Primeira Instância Administrativa, e requereu que fosse julgado totalmente improcedente o Auto de Infração e Intimação nº 20095000402, com as seguintes alegações:

1. Que as Notas Fiscais que foram objeto do Auto de Infração são de empresas domiciliadas fora do Município de Manaus, e alega que foram emitidas as Notas da empresa **MIXING REPRESENTAÇÕES E CONSULTORIA LTDA.**, sediada em Conceição Jacuípe/BA, **SIM INCENTIVE MARKETING LTDA.**, sediada em São Paulo capital, e **VENTURE SOLUÇÕES GRÁFICAS**, sediada em Salvador/BA, contra a **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**, sediada na cidade de Salvador/BA, e cita que a regra do Decreto nº 406/1968, aplicável nacionalmente e, portanto, oponível aos Municípios por configurar Norma Geral de Direito Tributário, foi recepcionada pela Constituição Federal, de modo que nada insta que permaneça em vigor, tanto que o Artigo 23, da Lei Municipal de Manaus nº 1.697/1983, praticamente a repete. Argumenta ainda, que o local de incidência do ISSQN é o da efetiva prestação dos serviços (qualquer que seja o serviço),



mesmo que inexista no local qualquer estabelecimento do contribuinte, e diz que tal entendimento encontra-se firmado na jurisprudência do STJ, conforme Decisões proferidas nos Recursos Especiais nºs 720-0/Maranhão, 61615-8/RN e 23.371-1/SP. No mesmo sentido, cita doutrinas de alguns renomados juristas;

2. Que a Nota Fiscal nº 000300, de **MÁRCIO DE CARVALHO FERREGUETTI**, emitida em 05.04.2007, com retenção de ISS no valor de R\$ 729,00, o imposto foi pago em 19.06.2007, constando da DMS, conforme documento anexo aos autos;

3. Que a Nota Fiscal nº 543 da empresa **CDE PLANEJAMENTO CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**, com retenção de ISS no valor de R\$ 3.707,98, o imposto foi pago em 19.12.2008, conforme comprova documentos anexos aos autos;

4. Confirma que não tem o comprovante de pagamento do imposto referente à Nota Fiscal nº 3067, emitida pela empresa **NORTENAVE LTDA.**, no valor de R\$ 25,00, porém o pagamento do mesmo já estava sendo providenciado;

A autuada requereu ainda:

- A produção de todas as provas em direito permitidas e a juntada posterior de outros documentos, necessários à prova dos fatos e direito alegados;

- Reiterou o requerimento do prazo para a juntada de Guias de Recolhimento do imposto, que em razão do tempo, estavam arquivadas em uma empresa especializada em Salvador/BA, e por serem muitos documentos, o prazo de 30 dias não era suficiente para o desarquivamento e seleção.

#### **RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL:**

O Auditor Fiscal autuante, em 15.12.2009, apresentou suas contra razões às alegações da Impugnante, mantendo o Auto de Infração nº 20095000403, com retificações introduzidas pelo TRAI nº 121/2009, e esclareceu os seguintes pontos:

1. Que a empresa **MIXING REPRESENTAÇÕES E CONSULTORIA**, consta como prestadora de serviços da autuada, e que solicitou o contrato de prestação de serviços realizado entre as duas empresas, bem como as Notas Fiscais de Serviços emitidas. A Impugnante atendeu a solicitação, anexando o contrato celebrado com a empresa em questão, onde constata que na Cláusula Sexta a representante (MIXING REPRESENTAÇÕES E CONSULTORIA) tem como área de atuação todo o Território Nacional, onde a Impugnante estiver prestando o serviço. Observou que as Notas Fiscais emitidas pela representante refere-se à **GESTÃO IP MANAUS**, que se trata do contrato de prestação de serviços entre a CITELUZ e o Município de Manaus, onde tem como objeto a iluminação pública de todos os bairros de Manaus. Todas as Notas Fiscais emitidas pela MIXING, que serviram de base de cálculo quando da lavratura do Auto de Infração, informam que o serviço foi prestado em Manaus;

2. Que em relação às Notas Fiscais emitidas pela empresa **SIM INCENTIVE MARKETING LTDA.**, sediada em São Paulo capital, e pela empresa **VENTURE**



**SOLUÇÕES GRÁFICAS**, sediada em Salvador/BA, realmente se comprova que, neste caso, diferentemente da MIXING, constata-se que os serviços foram prestados fora do Município de Manaus, razão pela qual, através do TRAI nº 121/2009, os valores referentes a essas Notas Fiscais foram retirados;

3. A respeito da Nota fiscal emitida por **MARCIO DE CARVALHO FERREGUETTI**, afirma o Auditor Fiscal autuante que a Impugnante de forma equivocada cita a Nota Fiscal nº 000300, quando na realidade a Nota Fiscal incluída na base de cálculo do presente Auto, é a de nº 000495, cujo ISS não foi retido;

4. Em relação à Nota Fiscal emitida pela empresa **CDE PLANEJAMENTO CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.**, a Auditora admite que a Impugnante está com razão e assim sendo providenciou incluir a retificação através do TRAI nº 121/2009, onde os referidos valores foram retirados da base de cálculo;

5. E, por último, no que concerne à empresa **NORTENAVE LTDA.**, a Impugnante está dizendo que, em que pese o Auto de Infração lavrado contra si, iria providenciar os recolhimentos mesmo após ter sido autuada. Esclareceu a auditora que, uma vez que não foi efetuada a retenção do ISS, lavrou-se o respectivo Auto de Infração, exigindo-se o pagamento do imposto acrescido de multa. Assim, o pagamento efetuado pela Impugnante não é válido, pois que tal exigência se deu através de lavratura de Auto de Infração, logo, se quiser pagar bem, deve pagar o imposto acrescido da multa conforme determina o respectivo Auto de Infração e Intimação.

Dito isto, a Auditora ratificou a manutenção do Auto de Infração e Intimação nº 20095000402, com as retificações introduzidas pelo TRAI nº 121/2009.

Em 18.12.2014, o órgão de Primeira Instância, proferiu a **DECISÃO Nº 100/2014 - GCFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000402**, com as retificações introduzidas pelo **TRAI Nº 121/2009**, e no mesmo ato, recorreu de ofício a este Conselho, uma vez que o valor do crédito tributário desonerado ultrapassa o limite de alçada da Primeira Instância Administrativa, nos termos do Artigo 85, da Lei nº 1.697/1983, com redação dada pela Lei nº 1.186, de 31.12.2007.

Em 04.09.2015, a autuada, **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho.

**É o Relatório.**

**V O T O****DOS FATOS E DA FUDAMENTAÇÃO LEGAL:**

No Recurso Voluntário interposto pela atuada **CITELUX SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.** contra a **DECISÃO Nº 100/2014 – GECF/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000402**, de 03.08.2009, lavrado contra a Recorrente, na qualidade de substituta tributária, em razão da ausência de retenção na fonte do ISSQN incidente sobre serviços diversos, consubstanciando infração ao inciso II, do Artigo 2º, e Parágrafo 1º, do Artigo 8º, da Lei nº 1.089/2006, combinado com o Parágrafo 2º, do Artigo 7º, do Decreto nº 8.805/2007, a Recorrente sustenta as razões de seu Recurso nos seguintes argumentos:

**1. NULIDADE DO AUTO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE FUDAMENTAÇÃO LEGAL** – alega que nenhum dos dispositivos indicados pelo fisco municipal como fundamento para a autuação demonstram que a Recorrente se submete ao regime de retenção e recolhimento do ISSQN como substituto tributário dos seus prestadores de serviço;

**2. VIOLAÇÃO AO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA** – alega que a incorreta fundamentação legal do Auto de Infração, por si só, representa violação ao direito fundamental do contribuinte ao devido processo legal – do qual decorrem os direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório - já que, não sabendo com exatidão do que está sendo acusado, jamais poderá proceder a um exato e exaustivo esclarecimento dos fatos que embasam a autuação;

**3. NO MÉRITO, SEJA JULGADA TOTALMENTE IMPROCEDENTE A AUTUAÇÃO, ANTE O FATO DE QUE A PRESTAÇÃO DA ATIVIDADE PRINCIPAL DO SERVIÇO AUTUADO NÃO SE DEU NO MUNICÍPIO DE MANAUS** – a atuada juntou ao processo diversas Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços, para demonstrar que as empresas envolvidas não possuem sede no Município de Manaus e que a efetiva prestação dos serviços não ocorreu na capital amazonense;

**4. POR ÚLTIMO, REQUER QUE SEJA AFASTADA A MULTA APLICADA, OU SEJA, REDUZIDO O SEU PERCENTUAL, UMA VEZ QUE ESTA FORA FIXADA EM PATAMAR QUE LHE CONFERE EFEITOS CONFISCATÓRIOS** – alega a atuada, que a imposição da multa de 60%, constitui verdadeira sanção política, execrada pelo STF, que já mencionou diversas vezes que o Poder Público não pode utilizar meios indiretos de coerção, e cita o Recurso Extraordinário nº 640.452, julgado no Superior Tribunal Federal.

Vamos às análises e fundamentações legais das 04 (quatro) alegações, expostas pela Recorrente, e citadas por mim aqui neste relato:

• Na primeira e segunda alegações, de **NULIDADE DO AUTO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE FUDAMENTAÇÃO LEGAL** e **VIOLAÇÃO AO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA**, o Auditor Fiscal atuante, admitiu o equívoco em transcrever o Artigo 2º, inciso II, da Lei Municipal nº 1.089/2006 (“empresas industriais beneficiadas por incentivo fiscal federal, estadual ou municipal”), ao invés do inciso I (“incorporadoras, construtoras, empreiteiras e administradoras de obras hidráulicas, de

construção ou de reparação de edifícios, estradas, logradouros, pontes e congêneres”), mas tal equívoco, como já mencionado no Parecer da Representação Fiscal, não se traduz em nulidade capaz de macular o presente processo. Não ficou demonstrado o cerceamento ao direito de defesa da autuada, portanto essas alegações não merecem acolhimento por parte deste Conselho.

- A terceira alegação, que diz respeito ao mérito, conforme o relatório aqui exposto, e de acordo com o Parecer do ilustre Representante Fiscal, o cerne da questão reside na definição da competência do Município de Manaus para exigir a retenção do ISSQN, pelos serviços tomados e executados em Manaus, pelos prestadores de serviços sem estabelecimento nesta capital. Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, ficou estabelecido em seu Artigo 3º, que o local da prestação de serviço é onde o contribuinte esteja desenvolvendo a sua atividade prestadora de serviços de maneira permanente ou temporária, e que configure uma unidade econômica ou profissional. O critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN passou a ser o mote de conflitos entre municípios que tinham prestadores de serviços localizados em bases territoriais diferentes daquelas em que o serviço estava efetivamente sendo prestado. Diante deste quadro, o Superior Tribunal de Justiça continuou decidindo com base no Princípio da Territorialidade, determinando como local da prestação de serviço aquele onde de fato é executado. A partir da Lei Complementar nº 157/2016, aprovada no Congresso Nacional, e sancionada pela Presidência da República, com alguns vetos, estabeleceu um novo paradigma, fazendo alterações significativas quanto ao critério espacial, alterando os Artigos 3º e 4º, da Lei Complementar nº 116/2003, que passou a ter a seguinte descrição:

*Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:  
(...)*

*XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;*

*XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;*

*XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09;*

*Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

Observa-se que a Lei Complementar nº 157/2016, manteve a indicação do estabelecimento dos prestadores dos serviços, ou dos que possuam unidade autônoma ou profissional com poderes decisórios, como regra geral para a cobrança do ISSQN. Estabelecida assim a nova interpretação legal, passamos a analisar as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços da Recorrente. No caso, da empresa **MIXING REPRESENTAÇÃO E CONSULTORIA LTDA.**, observa-se que os serviços prestados foram

executados em Manaus, mas que o estabelecimento do prestador está localizado no Município de Salvador/BA, portanto caracterizando a ilegitimidade na exigência do ISSQN por parte do fisco manauara. No caso, das empresas **MARCIO DE CARVALHO FERREGUTTI** e **NORTENAVE LTDA.**, consta nos autos, que elas se encontram regularmente cadastradas no Município de Manaus, inclusive possuindo estabelecimentos com endereços em nossa cidade, e nesses casos, a autuação deve ser mantida.

- Em sua última argumentação, onde a recorrente **REQUER QUE SEJA AFASTADA A MULTA APLICADA, OU SEJA, REDUZIDO O SEU PERCENTUAL, UMA VEZ QUE ESTA FORA FIXADA EM PATAMAR QUE LHE CONFERE EFEITOS CONFISCATÓRIOS**, não deverá obter êxito junto a este Conselho já que a jurisprudência sedimentada no âmbito do STF, só reconhece a ofensa a este princípio constitucional apenas quando o valor da multa aplicada pelo fisco for superior ao do tributo cobrado, o que não está caracterizado neste caso concreto. Sobre isso, no Parecer nº 071/2015 – CARF-M, o Representante Fiscal demonstra de forma muito clara, Decisão do STF acerca desta matéria. Desta forma, a jurisprudência estabelecida sobre o alcance do Artigo 150, inciso IV, da CF, não deixa dúvidas de que a multa de 60%, impugnada pela autuada, é compatível com o princípio da vedação ao confisco, uma vez que o valor da multa equivale à quase metade do valor do crédito tributário principal.

Durante a Sessão de Julgamento deste Recurso, realizada em 10.10.2022, a Conselheira Francisca Ângela de Oliveira, ponderou e levantou a necessidade de melhor análise da matéria tangente à retroatividade benigna da multa de ofício aplicável ao caso em face de superveniente alteração legislativa. Assim, mediante detida análise dos presentes autos, em cotejo com as recentes alterações emplacadas na legislação tributária do Município de Manaus, através da Lei nº 2.833/2021, no quesito multa por infração a ser lançada juntamente com o ISSQN quando apurado por meio de ação fiscal, conclui-se que a multa aplicada ao presente caso merece reparo, conforme dito no Artigo 23, “*in verbis*”:

**Art. 23. Quando apurado por meio de ação fiscal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será lançado conjuntamente com a multa por infração de:**

**(...)**

**II - sessenta por cento aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e o responsável solidário, exceto os relacionados no § 5º do art. 6º e nos artigos 17 e 18 desta Lei, quando não retido e não recolhido o imposto, se obrigatório, nos termos da legislação municipal.**

**(...).**

Desta forma, a multa de 60% aplicada conforme o Auto de Infração e Intimação nº 20095000402, e que foi mantida na Decisão de Primeira Instância Administrativa, em acordo com a Lei supracitada, deverá ser excluída da base de cálculo, atendendo ao Princípio da Retroatividade Benigna.

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste Relato, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa, bem como pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário interposto por **CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA S. A.**, devendo ser mantida a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO**



Endereço: Av. Japurá, Nº 488, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

**DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000402**, com as alterações do **TRAI Nº 121/2009**, ressalvada a necessidade de exclusão da base de cálculo da exação das Notas Fiscais de fls. 17/41, emitidas pela empresa **MIXING REPRESENTAÇÕES E CONSULTORIA LTDA.**, e a exclusão da multa de ofício aplicada no Auto de Infração, em atendimento ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei nº 2.833/2021.

**É o meu Voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 10 de outubro de 2022.

  
**JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**  
Conselheiro Relator