

Acórdão n.º 007/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 13 de fevereiro de 2023

Recurso n.º 039/2014 – CMC (A. I. I. n.º 20095000555)

Recorrente: **FCC DO BRASIL LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ISSQN RETIDO NA FONTE E NÃO RECOLHIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. ART. 173, INCISO I, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES. DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 35, INCISO II DA LEI N. 3008/2023. EXCLUSÃO DA MULTA DE 120% (CENTO E VINTE POR CENTO). PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA ART. ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO CONFORME ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELOS TRAI Nº 052/2012 E 018/2013.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **FCC DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Negar Provedimento** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20095000555, de 14 de setembro de 2009, com as retificações efetivadas por meio dos TRAI n.º 052/2012 e 018/2013 e exclusão da multa por infração aplicada, em razão de alteração legislativa editada após o lançamento, 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, 13 de fevereiro de 2023.

  
**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: IVANA DA FONSECA CAMINHA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE e ROBERTO SIMÃO BULBOL.



**RECURSO Nº 039/2014 – CMC**  
**ACÓRDÃO Nº 007/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2009/2967/3446/00628**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20095000555**  
**RECORRENTE: FCC DO BRASIL LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto por **FCC DO BRASIL LTDA** contra a **DECISÃO Nº 027/2022 – GEJUT/DIJUT/SEMEF**, às fls. 586 a 596, que julgou procedente o Auto de Infração e Intimação n. 20095000555, de 14/09/2009, lavrado em seu desfavor em virtude da falta de retenção do ISSQN, tomados no período de janeiro/2004; junho/2004; setembro/2004; outubro/2004; dezembro/2004; janeiro/2005; fevereiro/2005; junho/2005; julho/2005; agosto/2005; setembro/2005; outubro/2005; novembro/2005; dezembro/2005; janeiro a março/2006; junho dezembro/2006; com infringência capitulada no Art. 4º. da Lei n. 231/1993, tendo por penalidade a multa imposta pelo Art. 11, inciso II, da Lei n. 1.089/2006, totalizando o valor de R\$ 38.005,92 (trinta e oito mil, cinco reais e noventa e dois centavos) equivalentes a 633,01 Unidades Fiscais do Município.

Em sede de primeira instância administrativa em apertada síntese conforme Relatório da decisão recorridas são alegadas como defesa:

Houve retificação de DMS que foi informada em período diverso;

Houve cancelamento de NFS-e pelos emitentes, que indevidamente as informou na DMS;

Houve emissão inadvertida de NFS com a inscrição da FCC.

Em fase recursal, às fls. 608 a 617, alega como razões de defesa:

O período de janeiro de 2004 e outubro de 2004 foi atingido pelo instituto da decadência tributário fundamentado nos arts. 173 e 150, § 4º., do CTN; pois o lançamento se deu após cinco anos dos respectivos fatos geradores.

As Notas Fiscais apontadas na autuação não se referiram a serviços prestados em seu favor, pois não tomou os serviços que foram mencionados em seu nome;

Diversas Notas Fiscais apontadas foram retificadas com exclusão do nome da Recorrente como tomadora dos serviços. Além disso, outras Notas Fiscais foram canceladas;

Com exceção da Nota Fiscal emitida em 18/04/2006, no valor de R\$ 542,90, a Recorrente não reconhece ter tomado os serviços em relação a todas as outras Notas Fiscais apontadas na autuação.

Os próprios prestadores de serviços cancelaram e retificaram várias Notas Fiscais relacionadas à autuação;

O Termo de Retificação de Auto de Infração – TRAI n. 11/2013 desconsiderado pela decisão recorrida reconheceu o cancelamento.



Da análise da documentação contábil acostada aos autos, nota-se que apenas uma nota fiscal de serviço apontou o serviço efetivamente prestado para a Recorrente, com a procedência da autuação em relação à referida nota fiscal que foi emitida no dia 18/04/2006, no valor de R\$ 542,90 (quinhentos e quarenta e dois reais e noventa centavos);

Ao final, pede pela improcedência do Auto de Infração e Intimação e a nulidade do lançamento.

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

O Auditor Fiscal autuante, em sua Réplica, à fl. 186, manifesta-se conforme a seguir:

O Auto de Infração e Intimação n. 20095000555 foi lavrado pela falta de recolhimento do ISSQN retido, conforme informações no relatório de inconsistências na Declaração Mensal de Serviço – Notas Fiscais declaradas pelo prestador que não aparecem na declaração do tomador;

O Contribuinte contestou o valor do imposto e apresentou um relatório das notas fiscais recebidas pela empresa. Numa nova diligência, ele franqueou seus arquivos físicos e contábeis, onde pude conferir – utilizando critérios de busca dessas notas fiscais – e identificar os erros apresentados na declaração do prestador do serviço, corrigindo dessa forma o quadro demonstrativo do imposto. Foram anexados relatórios da pesquisa realizada no sistema contábil;

Foram excluídas do relatório as notas fiscais canceladas, as retificadas na DMS pelo prestador, notas fiscais eletrônicas lançadas na DMS, notas não encontradas no arquivo físico, nem no sistema contábil;

A Autoridade Fiscal lavrou o TRAI n. 052/2012, fls. 34 a 36, atendendo as retificações solicitadas no Despacho n. 091/2011 exarado pela Gerência do Contencioso Fiscal fls.29 a 31.

Foi exarado, ainda, o Despacho n. 041/2013, fls. 246 a 248, determinando o retorno dos autos à Gerência de Ação Fiscal, a fim de que o Auditor Fiscal autuante lavrasse novo TRAI para reincluir os créditos de janeiro/2004 a outubro/2004, excluídos com o TRAI n. 011/2013, fls. 187, por não terem sido alcançados pela decadência tributária.

Às fls. 253 a 259 foi lavrado o TRAI n. 018/2013, impugnado pela Recorrente

Diante dos fatos acima expostos, o órgão julgador primário exarou a **DECISÃO N°027/2022 – GEJUT/DIJUT/SEMEF**, às fls. 652 a 662, julgando pela procedência do Auto de Infração e Intimação n. 20195000555, de 14/09/2009.

Deste ato decisório, cuja ciência deu-se em 28/07/2022, conforme atesta o Termo de Ciência acostado à fl. 603, a Autuada interpôs o presente recurso voluntário.

A ilustre Representante Fiscal, em conformidade com o **Parecer nº 064/2022 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 674 a 683, opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto nos presentes autos, a fim de que seja mantida a Decisão primária que julgou procedente o Auto de Infração e Intimação n. 20095000555, de 30 de janeiro de 2018.

**É o Relatório.**

**VOTO**

Antes de adentrar ao mérito, após análise dos autos, concluo que o Recurso Voluntário atendeu aos pressupostos de admissibilidade, quais sejam o de tempestividade e de regularidade de representatividade.

O Auto de Infração e Intimação foi lavrado pela autoridade fiscal com base em análise da Declaração Mensal de Serviços, Livro Razão, Balanço Patrimonial, Livro de Registro de Funcionários; Notas Fiscais de Serviços recebidas, conforme relatório, fls. 06.

A Recorrente deixou de reter o ISSQN na fonte dos serviços tomados conforme notas fiscais identificadas em planilhas, fls. 13 e 14.

O Auditor Fiscal em cumprimento ao Despacho n. 091/2011 – GCOF/DETRI/SEMEF, fls. 29 e 30, retificou o Auto de Infração e Intimação, mediante a lavratura do TRAI n. 52/2012 substituindo a expressão utilizada originariamente que se referia ao “Art. 4º. da Lei n. 231/93 c/c Art. 1º., inciso III, do Decreto n. 6.906/90, que estabelece a obrigação de recolher o ISSQN retido pela expressão “Art. 4º. da Lei n. 231/93”.

**DA DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA**

É cediço que a decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário por meio do lançamento. O ISSQN é um tributo cujo lançamento, em regra, se dá por homologação. Contudo, quando o contribuinte não promove o pagamento antecipado do imposto, o lançamento será de ofício, de maneira que a decadência do direito de lançar passa a reger-se pela regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Confira-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Desta forma, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cumpre ao contribuinte declarar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e realizar o respectivo pagamento, sistemática essa na qual se insere o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Considerando que o sujeito passivo, assim, não o faz ou procede de maneira diferente da preconizada no regramento tributário, cabe ao Fisco, no prazo de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, promover o lançamento de ofício sob pena de decadência do direito de lançar.

O marco inicial é o primeiro dia útil do exercício seguinte ao fato gerador e o termo final a data da notificação do auto de infração.

À fl. 658, na Decisão n. 027/2022 GEJUT/DIJUT/SEMEF, a autoridade julgadora de Primeira Instância discorre sobre a contagem do prazo decadencial.

Na situação em tela, o crédito tributário cobrado diz respeito ao período de 2004. Logo, com relação ao crédito tributário do ano de 2004, o Fisco teria até 31 de dezembro de 2009 para efetuar o lançamento e o fez no dia 14/09/2009, dando ciência à Recorrente no dia 15/09/2009, fl. 01.

Diante, do exposto, infere-se que a Retificação e Justificativa do TRAI n. 018/2013 no sentido de reconstituir os valores relativos ao período de 2004, excluídos anteriormente de forma indevida pelo Auditor Fiscal, consubstancia-se no exercício do direito de constituição do crédito tributário da Fazenda Pública Municipal dentro do prazo legal.

Ademais, quanto aos serviços tomados pela Recorrente, informa a autoridade fiscal à fl. 186 que “foram excluídas do relatório as notas fiscais canceladas, as retificadas na DMS pelo prestador, notas fiscais eletrônicas lançadas na DMS, notas fiscais não encontradas no arquivo físico, nem no sistema contábil”.

A Recorrente, alega que não tomou os serviços identificados durante a diligência fiscal, tampouco junta provas confirmando sua defesa, como por exemplo, comprovante de solicitação de cancelamento de nota fiscal junto ao prestador de serviço, descumprindo os artigos 27 e 36 do Decreto n. 681/1991, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário.

### **DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O Art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, dispõe sobre o lançamento tributário conforme a seguir:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

À luz do dispositivo supracitado, verifica-se que a Autoridade Fiscal, após devidas retificações efetuadas pelos TRAI n. 052/2012, fls. 34 a 36 TRAI n. 018/2013, às fls. 253 a 259, identificou no lançamento a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e, no caso, em tela, propôs a aplicação da penalidade cabível, cumprindo ainda o artigo 77, inciso I a VI e Parágrafo único da Lei Municipal n. 1697/1983, in verbis:

Art. 77. O Auto de Infração ou Notificação de Lançamento de Crédito Tributário e/ou Multa Fiscal será lavrado na Repartição Fiscal ou no Local de Verificação e conterà, dentre outros requisitos definidos em Regulamento: (Redação dada pela Lei nº 1186/2007)

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;



- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;  
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função.

Parágrafo Único - As omissões ou incorreções do auto não acarretarão nulidade, quanto o processo constarem elementos suficientes para a determinação da infração.

Infere-se, portanto, que o crédito tributário foi constituído regularmente, em conformidade com a retificações efetuadas pelo nobre Auditor Fiscal, atendidos os pressupostos legais.

### **DA EXCLUSÃO DA MULTA DE 120% (CENTO E VINTE POR CENTO) PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

A Lei n. 2.833/2021, publicada no Diário Oficial do Município de Manaus no dia 20 de dezembro de 2021, que entrou em vigor somente no dia 1º de abril de 2022, no seu art. 23 assim dispunha em sua redação original no que tange a multa aplicável ao ISSQN retido e não recolhido pelos substitutos tributários:

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:

IV - cem por cento do valor do imposto retido e não recolhido no prazo legal aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e responsável solidário, exceto os arrolados no art. 17 desta Lei.

Por força da norma veiculada no Inciso IV do art. 23 acima transcrito aos substitutos tributários arrolados no art. 17 da supracitada Lei não pode ser aplicada a multa de 100% (cem por cento).

Posteriormente, foi editada a Lei n. 2.924, de 28 de junho de 2022 alterando a Lei n. 2.833/2021 com o fito de restabelecer as multas por infração excluídas em relação a algumas categorias de contribuintes. Vejamos a nova redação do Inciso IV do art. 23:

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:

omissões

IV - cem por cento do valor do imposto retido e não recolhido no prazo legal aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e responsável solidário, exceto os do setor público relacionados no art. 18 desta Lei. **(Redação do inciso dada pela Lei Nº 2924 DE 28/06/2022).**

A regra geral no Direito Tributário é o Princípio da Irretroatividade que veda aos entes federativos a cobrança de tributos referentes a fatos geradores ocorridos antes do início da entrada em vigor da lei que os houver instituído ou aumentado.

Há exceções quanto ao Princípio da Irretroatividade da lei previstas no Código Tributário Nacional, nos termos do Art. 106, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c” que diz que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;  
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:



- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (grifo nosso).**

Desse modo, nos casos em que uma lei venha a estabelecer uma penalidade mais branda, esta deverá ser aplicada de forma retroativa com fundamento no Artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Este é o caso da Lei Municipal n. 2.833 de 20 de dezembro de 2021.

A multa vigente à época do fato gerador era a estabelecida no art. 30, Inciso III, da Lei n. 254/94 com redação alterada pelo Art. 11 da Lei n. 1089, que cominava multa de 120% (cento e vinte por cento) para o caso de ISSQN retido e não recolhido.

Diante do exposto, fica evidente a inexistência de aplicação da multa por infração aos casos de retenção e não recolhimento do ISSQN quando apurado em ação fiscal, por haver, na redação original da Lei n. 2833/2021 no art. 23, inciso IV a exclusão dos substitutos tributários, arrolados no art. 17 da mesma Lei. A Recorrente, neste diploma legal está enquadrada como substituta tributária conforme inciso II, do referido artigo a ela não se aplicando qualquer penalidade em observância ao Princípio da Retroatividade Benigna.

Ante o exposto, **VOTO**, pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, para manter a decisão exarada em sede de Primeira Instância que julgou pela procedência do **Auto de Infração e Intimação n. 2009500555**, em conformidade com os **TRAI n. 052/2012 e 018/2013**, devendo a multa por infração ser excluída.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 13 de fevereiro de 2023.

**FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

Conselheira Relatora