

Acórdão n.º 017/2023– SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 16 de março de 2023

Recurso n.º 025/2019 – CARF-M (A.I.I. n.º 20175000814)

Recorrente: **ONIX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

**TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ISSQN. COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERA RECUSA DA NOTA FISCAL, PELO TOMADOR. CONDUTA INADEQUADA COM A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DE REGÊNCIA. IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO DEVIDO. CONSTITUCIONALIDADE PRESUMIDA DA NORMA. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO, COM EXCLUSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇOS – NFS-e.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ONIX 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 parcialmente o Auto de Infração e Intimação nº 20175000814**, de 24 de julho de 2017, excluindo-se de sua base de cálculo a Nota Fiscal nº 55, tendo sido ratificada a Decisão proferida em Primeiro Grau, 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, 16 de março de 2023.

**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, JULIO RAMON MARCHIORE TEIXEIRA, REGINA CÉLIA PEREIRA FILGUEIRAS e PEDRO DE FARIA E CUNHA MONTEIRO.



**RECURSO Nº 025/2019 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 017/2023 – SEGUNDA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.030287**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000814**  
**RECORRENTE: ONIX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATOR: Conselheiro PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

### RELATÓRIO

A empresa **ÔNIX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.** apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **DECISÃO Nº 219/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do **PROCESSO Nº 2017.11209.12628.0.030287**, fls. 60/73, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000814**, lavrado no dia de 24 de julho de 2017, com ciência no dia 26 de julho de 2017, por que, nos meses de **MAIO, JUNHO, JULHO, AGOSTO, OUTUBRO, 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, 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 24/08/2017, a empresa autuada protocolou a sua Impugnação, fls. 11/21, com anexos, fls. 22/50, que arguiu, em síntese, o que segue:

I – Que é pessoa jurídica de direito privado e exerce sua atividade no setor de construção e instalação de empreendimentos e sempre atuou dentro dos limites estabelecidos na legislação fiscal específica;

II – Que, muito embora tenha cumprido com todos os seus deveres, houve a lavratura de Termo de Início de Ação Fiscal – TIAFI em razão do suposto não recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, decorrente das inconsistências pendentes na área de aceite não justificada das NFS-e, referentes aos serviços tomados de terceiros em diversos períodos, tendo sido lavrados, em decorrência, diversos Autos de Infração e Intimação;

III – Que, na qualidade de substituto tributário, em razão da inexistência de serviço prestado, deixou de recolher o tributo à Prefeitura, uma vez que não houve a ocorrência de hipótese de incidência nos casos citados, não tendo, portanto, ocorrido o fato gerador, em decorrência das Notas Fiscais terem sido devidamente canceladas;

IV – Que as Notas Fiscais que foram corretamente lançadas no sistema da Prefeitura de Manaus, tiveram sua aceitação formalizada e o imposto de competência do Município de Manaus foi devidamente pago;

V – Que as Notas Fiscais que foram corretamente lançadas no sistema da Prefeitura de Manaus, tiveram sua aceitação formalizada e o imposto de competência do Município de Manaus foi devidamente retido e, posteriormente, recolhido aos cofres municipais;

VI - Que, no entanto, as Notas Fiscais que não constavam no sistema, foram recusadas nos respectivos períodos de apuração do imposto e, por essa razão, não tiveram recolhimento;

VII – Que, de acordo com o Artigo 21, do Decreto nº 9.139/2007, que trata acerca da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e e dispõe sobre a geração e utilização de créditos, tem-se que a NFS-e poderá ser cancelada pelo emitente, por meio do sistema, antes do pagamento do Imposto;

VIII – Que, pela análise da documentação indicada, verifica-se que em nada a empresa descumpriu a legislação fiscal municipal, motivo pelo qual não pode ser autuada;

IX - Que, no que concerne à Nota Fiscal sob o nº 55, referente ao mês de Maio/2012, tendo como prestador a empresa **D C CARDOZO - ME**, tem-se que a mesma teve o imposto municipal devidamente recolhido aos cofres municipais, de modo que não há motivos para que essa Nota conste na Planilha anexa ao Auto de Infração;

X – Que, se não houve prestação de serviço na situação em concreto, de modo que não ocorreu o fato gerador, não pode o tributo ser cobrado da empresa Impugnante;

XI - Que, a empresa Impugnante encontra-se devidamente regularizada perante a Secretaria Municipal de Finanças e seu Boletim de Cadastro Mercantil possui todas as informações corretas, de modo que não poderá ser autuada por se enquadrar como substituta tributária;

XII – Que, subsidiariamente, na hipótese de não aceita a tese destacada, em se considerando a monta da sanção aplicada de 50% (cinquenta por cento) ser medida com efeito equivalente ao confiscatório, tendo em vista que o STF já julgou como confiscatória a imposição de multas em patamar semelhante aos instituídos pela fundamentação legal do Auto de Infração e Intimação;



XIII – Que, em se considerando o efeito confiscatório, a multa imposta seja reduzida para o percentual de 20% (vinte por cento).

**DA RÉPLICA FISCAL:**

Já em réplica (fls. 53/54), a Auditora Fiscal autora da fiscalização alega que a empresa foi autuada por não apresentar o número do Processo Administrativo formalizado para cancelamento das Notas, sendo que as mesmas permanecerem no movimento econômico do prestador como retida, caracterizando a ocorrência da prestação de serviço. Alega, ainda, que a Autuada não recolheu o ISS retido e a multa aplicada encontra respaldo na legislação pertinente.

Considerando o exposto, a Auditora Fiscal atuante se posiciona pela manutenção do Auto de Infração e Intimação nº 20175000814.

**DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA:**

O Julgador da Gerência do Contencioso Fiscal/DETRI, por meio da **DECISÃO Nº 219/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 60/73, proferida em 28/09/2018, julgou **Procedente o Auto de Infração e Intimação nº 20175000821.**

Após análise dos pressupostos objetivos da Defesa, o Julgador de Primeira Instancia 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 Instancia considerou que todos os requisitos legais foram cumpridos pela autoridade administrativa, sendo possível concluir que a Autuada não sofreu cerceamento em seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto à questão da alegação do efeito de confisco, o Julgador Primário refuta a arguição da Impugnante com a assertiva de que ao agente lançador é defeso emitir juízo de valor das normas aplicáveis à espécie fiscalizada para deixar de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional. De mais a mais, prossegue o Julgador, a fixação das penalidades e dos respectivos valores é atribuição do legislador.

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 jurídico-tributária é o substituto, e nunca, jamais, o substituído. A Autuada, por ser de forma inequívoca **“contribuinte substituto”**, tem 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 Instancia concluiu que a autoridade lançadora comprovou a ocorrência do fato

gerador através da indicação das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas emitidas em face da Autuada, e que, por sua vez o tomador Impugnante possuía o conhecimento das inconsistências geradas por meio do sistema “GISS ONLINE” 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 inocorrência do fato gerador.

O Julgador de Primeira Instância considerou ainda que a Impugnante comprovou, conforme documentos de fls. 35/37 dos autos, que a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e nº 55, de 02/05/2012, teve seu ISSQN retido e recolhido ao cofre público municipal e determinou a **EXCLUSÃO** da mesma do movimento econômico tributável do Auto de Infração e Intimação.

Por fim, em sua Decisão, o Julgador de Primeira Instância Administrativa 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, 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 do autoridade lançadora.

Finalmente, a Decisão de piso julgou **Parcialmente Procedente o AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000814**, de 24 de julho de 2017, com a exclusão da Nota Fiscal nº 55, de 02 de maio de 2012, e deixou de recorrer a este CARF-M tendo em vista que o valor da exigência fiscal não ultrapassava o limite de alçada daquela Instância Julgadora, nos termos do que preceitua a legislação pertinente.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**

No dia 29 de novembro de 2018 a **ÔNIX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**, tomou ciência da **DECISÃO Nº 219/2018 – GECFI/DETRI/SEMEF**, e no dia 10/12/2018 apresentou Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M.

Em seu Recurso Voluntário, fls. 147/155, a Recorrente renova os fundamentos pedidos na Impugnação e requer que toda autuação e sanção pecuniária em seu desfavor seja reconsiderada pelo Poder Público, de modo que o Auto de Infração seja totalmente cancelado e o processo administrativo devidamente arquivado. No caso do não



acolhimento deste pedido que a multa arbitrada seja reduzida para o patamar mínimo de 20% (vinte por cento).

O Douto Representante Fiscal, às fls. 203/225, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, para manter a Decisão Primária em todos os seus termos.

**É o Relatório.**

### **VOTO**

No caso em questão, houve a lavratura do Auto de Infração e Intimação nº 20175000814, em 24 de julho de 2017, com ciência do autuado no dia 26/07/2017. No dia 24/08/2017, de forma tempestiva, a Autuada protocolou Impugnação ao citado Auto de Infração. A Decisão de Primeira Instância foi proferida no dia 28/09/2018 com ciência da Autuada no dia 09/11/2018. No dia 10/12/2018, 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 tese da inoccorrência do fato gerador do ISS tendo em vista que as Notas inseridas na autuação foram devidamente recusadas no Sistema de Notas Fiscais Eletrônicas da Prefeitura de Manaus, motivo pelo qual o Auto de Infração não deveria ter sido lavrado.

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 objetos 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 e, não tendo os emissores das Notas Fiscais Eletrônicas, protocolado nenhum pedido de cancelamento das respectivas Notas 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 Recorrente alegar a inoocorrência do fato gerador pela simples recusa das Notas Fiscais emitidas por seus prestadores, sabe-se, pela legislação regulamentar 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 05 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.

Em relação à penalidade, foi possível constatar que a Autoridade Fiscal autuante atendeu a legislação pertinente, aplicando corretamente a multa. Quanto ao efeito confiscatório, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, indica que



somente restará configurada a ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco quando o valor da multa aplicada pelo Fisco for superior ao valor do tributo cobrado. Complementa-se ainda o fato da Lei Municipal nº 2.385/2018 ter afastado do âmbito da apreciação por este CARF-M as questões relacionadas à análise de constitucionalidade do ordenamento jurídico municipal.

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 219/2018 – 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, 16 de março de 2023.

**PAULO RODRIGUES DE FREITAS**  
Conselheiro Relator