

Acórdão n.º 027/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 15 de maio de 2023

Recurso n.º 163/2021 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175001362)

Recorrente: **COLMEIA RESIDENCIAL DO BOSQUE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. - SPE**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relatoar: Conselheira **IVANA DA FONSECA CAMINHA**

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ISSQN. AUSÊNCIA DE PROCESSO DE CANCELAMENTO DO DOCUMENTO CONSOANTE PREVISÃO DA LEI MUNICIPAL. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCLUSÃO DA MULTA DE 50% (CINQUENTA POR CENTO). ARTIGO 23, INCISO II DA LEI 2833/2021 C/C O PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **COLMEIA RESIDENCIAL DO BOSQUE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. – SPE**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Negar Provimento** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20175001362, de 28 de novembro de 2017, com a exclusão da multa por infração, 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, 15 de maio de 2023.

  
**ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

Presidente

  
**IVANA DA FONSECA CAMINHA**

Relatora

  
**ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES**

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE e ROBERTO SIMÃO BULBOL.



**RECURSO Nº 163/2021 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 027/2023 – PRIMEIRA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.050499**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175001362**  
**RECORRENTE: COLMEIA RESIDENCIAL DO BOSQUE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS**  
**LTDA. - SPE**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATORA: Conselheira IVANA DA FONSECA CAMINHA**

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de recurso voluntário interposto em face da **Decisão nº 201/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou procedente o Auto de Infração e Intimação – AII nº 20175001362, de 28 de novembro de 2017, lavrado contra **COLMEIA RESIDENCIAL DO BOSQUE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. - SPE**, na condição de substituta tributária, em razão da ausência de retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre serviços tomados no período de novembro/2014 a dezembro/2016, devidamente discriminados na relação de fl. 5, consubstanciando infração ao artigo 2º, Inciso I, da Lei 1.089/06, com imposição da penalidade prevista no artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/94, com a redação que lhe emprestou o artigo 1º da Lei nº 1.420/10, 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.

### DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO

Na impugnação às fls. 10/25, arguiu a Autuada, em apertada síntese: (i) a nulidade da autuação por ausência de prestação de serviço na situação em concreto, de modo que não ocorreu o fato gerador do tributo, (ii) não houve a aplicação da verdade material, de modo que nenhum momento a empresa foi intimada a apresentação dos livros fiscais, balanço do período, livro razão, ou qualquer outro documento que pudesse esclarecer os fatos, (iii) não houve a intimação dos prestadores de serviço para investigar o motivo do não cancelamento das notas, de modo, que todas a fiscalização é injusta, por fim, requer a redução da multa imposta ao patamar de 20% (vinte por cento do valor do imposto)

### DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE

O Auditor Fiscal autuante, em sua Réplica, às fls. 43/45 dos autos, manifesta-se arguindo que: O procedimento administrativo fiscal que culminou com presente Auto de Infração, iniciou com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal n. 142871, indispensável à realização da fiscalização, ocasião em que a Impugnante foi intimada a apresentar livros e documentos fiscais, além do Livro Caixa, Razão e Diário e outros documentos necessários à realização da ação fiscal, os quais foram apresentados. Ao



final, foi apurada a não retenção do ISSQN dos serviços por ele tomados conforme quadro demonstrativo anexo ao auto de infração.

Diante dos fatos acima expostos, o órgão de primeira instância exarou a DECISÃO Nº 201/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF, julgando ela procedência do Auto de Infração e Intimação nº 20175001362, de 28.11.2017 uma vez que o contribuinte substituto é obrigado a reter e recolher tempestivamente o ISSQN e, na ação fiscal, foi possível detectar que a Impugnante não cumpriu tal dever em relação a alguns serviços tomados (conforme Quadro de fl. 05 dos autos), dando ensejo à lavratura do Auto de Infração e Intimação sob exame e, que as alegações da Autuada arrazoadas em sua peça impugnatória não merecem amparo por serem desprovidas de sustentação fática e legal.

Intimado o Autuado, por sua vez, cuidou de apresentar recurso voluntário, às fls. 98/102, e em suas razões recursais, alega, em síntese, que os serviços não foram prestados, pugnando pela impossibilidade de constituição de prova negativa, e por fim. Requer a realização de diligência para que se possa apurar os argumentos formulados no recurso.

Instado a se manifestar, a ilustre Representação Fiscal, nos termos do **Parecer nº 018/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 134 a 138, opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso de Voluntário interposto nos presentes autos uma vez que a Recorrente deveria sim ter seguido o procedimento previsto em lei e que vincula a administração pública com relação ao cancelamento/correção das notas fiscais emitidas e ainda acrescenta que o ônus de provar a inoccorrência do fato gerador é atribuição do impugnante.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

Presentes os pressupostos procedimentais (tempestividade e regularidade quanto à representação da Recorrente) o Recurso voluntário deve ser conhecido.

De saída, impende destacar que a materialidade da obrigação tributária se encontra plenamente caracterizada pela emissão das Notas Fiscais de Serviços Eletrônica (NFS-e) conforme Quadro Demonstrativo, fls. 05.

De outra parte, o procedimento de cancelamento de notas fiscais constitui ato vinculado e, somente em caso de não prestação de serviços regularmente justificada/comprovada, importa na desconstituição do lançamento tributário.

Sob essa perspectiva, a legislação municipal, vigente à época do fato gerador, é clara ao estabelecer a **necessidade de prévio procedimento administrativo destinado ao cancelamento de notas fiscais mesmo quando os serviços não tiverem sido efetivamente prestados**, além de possuir regras inequívocas acerca do procedimento a ser observado pelo contribuinte. Vejamos.

De início, o art. 21 do Decreto nº 9.139, de 5 de julho de 2007, 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.

Por sua vez o Decreto nº 3.277, de 22 de fevereiro de 2016, o qual revogou o decreto anteriormente citado caminhou no mesmo sentido:

Art. 32 A NFS-e somente poderá ser cancelada com a respectiva substituição, por meio do Sistema de Gestão da NFS-e, até a data do vencimento do imposto devido.

§ 1º Quando o serviço não for efetivamente prestado ou após o vencimento do respectivo imposto, somente será admitido o cancelamento da NFS-e emitida por meio de regular processo administrativo.

§ 2º Não se admitirá o cancelamento de NFS-e, sem a respectiva substituição, quando o serviço tiver sido realizado, independentemente do recebimento do valor contratado.

Em reforço, registre-se a Portaria nº 003/2015 – SUBREC/SEMEF que disciplinava à época o procedimento para cancelamento de NFS-e mediante processo administrativo, detalhava, inclusive, os documentos necessários à instrução do pedido.

Não basta, evidentemente, a simples alegação de que não houve a prestação de serviço, mas, imprescindível que ficassem comprovadas as situações retratadas na impugnação e no recurso, o que no caso concreto, não ficou demonstrado.

No caso em análise, o Recorrente apenas recusou as NFSe, sem contudo comprovar eventual erro de emissão, incorrência do fato gerador, bem como sem providência quanto a solicitação de cancelamento da NFSe junto aos dois únicos prestadores, caracterizando descumprimento das normas insertas nos arts 27 e 32, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n. 681, de 11 de julho de 1991, vigente à época dos fatos geradores, repetidos, respectivamente nos arts. 26 e 35, II, do atual processo tributário administrativo municipal, Lei n. 3008/2023, de que impõe ao impugnante/recorrente provar a incorrência do fato gerador:

Art. 26. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com o documento em que se fundamenta, será apresentada no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (O grifo não é do original)

(...)

Art. 35. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao impugnante, quanto à incorrência do fato gerador ou à exclusão do crédito exigido.

Como se vê, o contribuinte deveria, no prazo legal estabelecido pela legislação regulamentar, ter diligenciado junto aos prestadores constantes do Quadro de fls. 05, para que procedessem, por meio de processo administrativo regular, o cancelamento das notas fiscais de serviços supostamente emitidas de forma indevida pelos contribuintes



substituídos, quais sejam: Focus Construções (12 NFSe) e Eleonora da Silva Leal (3 NFSe).

Em recente julgado, (16/12/2020) ao apreciar o AREsp nº 1745240/MT<sup>1</sup> que versou sobre um caso semelhante ao dos presentes autos, entendeu o Superior Tribunal

<sup>1</sup> “AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1745240 - MT (2020/0209499-1) DECISÃO: Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, a e c, da CF/1988) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso assim ementado: REMESSA NECESSÁRIA COM RECURSO DE APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA - ISS - PREENCHIMENTO EQUIVOCADO DA NOTA FISCAL DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - COBRANÇA DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE CANCELAMENTO DO DOCUMENTO CONSOANTE PREVISÃO DA LEI MUNICIPAL - SENTENÇA RETIFICADA - RECURSO PREJUDICADO. Nos termos do Código Tributário do Município de Rondonópolis, o cancelamento das notas fiscais diante da não prestação dos serviços somente será possível mediante processo administrativo regular, que conterà todas as justificativas comprobatórias do cancelamento, bem como necessita da nota fiscal a ser cancelada e a nota fiscal substituta, esclarecendo onde ocorreu o erro, a fim de verificar a inexistência da prestação dos serviços e, conseqüentemente, o afastamento da tributação, o que a Apelada deixou de cumprir. A parte agravante, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 141 do CPC/2015 e do art. 113, § 2º, do CTN. Alega que, "se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido do art. 113 do CTN a expressão "no interesse da arrecadação". (fl. 303) Petição de contrarrazões às fls. 317-325. O recurso foi inadmitido na origem, o que deu ensejo à interposição do presente Agravo. É o relatório. Decido. Os autos foram recebidos neste Gabinete em 04/12/2020. O recurso não merece prosperar. (omissis) Extrai-se dos autos que o Recorrido ajuizou a ação retro mencionada, objetivando, liminarmente, a suspensão da exigibilidade dos créditos lavrado por meio do Auto de Infração nº 325/2014, no valor de R\$ 144.958,66 (cento e quarenta e quatro mil novecentos e cinquenta e oito reais e centavos) e a consequente emissão de Certidão Negativa ou com efeitos de negativa. No mérito, a anulação dos lançamentos. (omissis). Além disso, com relação ao cancelamento das notas fiscais, dispõe o Decreto nº 6627/2012, em seu artigo 17 e seguintes, verbis: (...) Art. 17 O cancelamento da NFS-e por motivo do serviço não ter sido prestado, somente será possível mediante processo administrativo regular, que conterà todas as justificativas comprobatórias do cancelamento, acompanhado de uma via da NFS-e emitida e de todas as vias do RPS, se for o caso. § 1º Nos casos de cancelamento da NFS-e, por motivo da não prestação do serviço, caberá ao prestador de serviço apresentar ao fisco Municipal declaração da não execução do serviço, devidamente assinada pelo tomador, com firma reconhecida. § 2º Para o cancelamento da NFS-e por motivo de erro no preenchimento da mesma, deverá ser encaminhado requerimento à Secretaria Municipal de Receita, devidamente assinado pelo responsável legal do prestador do serviço, juntamente com a nota fiscal a ser cancelada e a nota fiscal substituta, esclarecendo onde ocorreu o erro. § 3º Nos casos de contratação com entes da administração pública, havendo o cancelamento do empenho, a solicitação do cancelamento da NFS-e deverá ser acompanhada de declaração do cancelamento, devidamente assinada pelo servidor responsável, com a respectiva matrícula funcional. § 4º Os casos de cancelamento ficam sujeitos à homologação pela autoridade fiscal. (omissis) Ocorre que, conforme se depreende do artigo retro mencionado, o cancelamento dos respectivos documentos somente será possível mediante processo administrativo regular, que conterà todas as justificativas comprobatórias do cancelamento, bem como necessita da nota fiscal a ser cancelada e a nota fiscal substituta, esclarecendo onde ocorreu o erro, a fim de verificar a inexistência da prestação dos serviços e, conseqüentemente, o afastamento da tributação, o que a Apelada deixou de cumprir.

(omissis) Sendo assim, entendo que a sentença deve ser reformada para manter a exigência do tributo, a uma, porquanto, diante do não cancelamento das notas, não se pode afirmar que o serviço não foi prestado; a duas, porque o Auto de Infração nº 325/2014 que se pretende a anulação, sequer se refere aos débitos ora discutidos ou as decisões administrativas acostadas, mas, sim, a de nº 2.262/2014 e a notificação preliminar nº 1498/2013, não juntados aos autos, até mesmo porque, o Demonstrativo de débito acostado ao Id. 7709951, aponta outros débitos em dívida ativa de ISS. Verifica-se a ausência de prequestionamento dos dispositivos apontados como supostamente violados nas razões recursais, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada. (omissis) Ante o exposto, conheço do Agravo para não conhecer do Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 16 de dezembro de 2020. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator



de Justiça que deve ser mantida a exigência do tributo porquanto, diante do não cancelamento das notas, não se pode afirmar que o serviço não foi prestado.

Assim, no caso em análise a ocorrência do fato gerador restou comprovado por meio das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em face do Recorrente, que conhecendo as inconsistências geradas por meio do sistema GISS ONLINE, deixou, no entanto, de providenciar junto aos dois únicos prestadores a solicitação de cancelamento das mesmas com vistas a comprovar a inoccorrência do fato gerador. Não trouxe aos autos o Recorrente, sequer qualquer comunicação entre tomador e prestador neste sentido.

Por esses motivos, tanto a alegação de que não teria tomado os serviços, como a mera rejeição, por meio do sistema informatizado, das notas fiscais eletrônicas emitidas, quando dissociadas do regular procedimento administrativo, em nada aproveita à Recorrente, porquanto não possuem o condão de comprometer a presunção de veracidade das informações que embasam o AIJ, sob pena de violação dos princípios da legalidade como bem pontuou o STJ.

Ao revés, tais fatos apenas reforçam a inadequação da mera recusa sistêmica e a necessidade de prévio e regular processo administrativo com vistas ao pretendido cancelamento de notas fiscais, razão pela qual o recurso voluntário não merece prosperar.

No que tange ao pedido de diligência, importante evidenciar que a Recorrente, embora tenha alegado que os serviços não foram prestados não anexou, quando do momento da impugnação ou mesmo quando da apresentação do Recurso Voluntário, documento ou prova alguma, descumprimento das normas insertas nos arts 27 e 32, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n. 681, de 11 de julho de 1991, vigente à época dos fatos geradores, repetidos, respectivamente nos arts. 26 e 35, II, do atual processo tributário administrativo municipal, Lei n. 3008/2023, que estabelece, repita-se, o ônus da prova incumbe ao Impugnante, quanto à inoccorrência do fato gerador ou de exclusão de crédito tributário.

A Autoridade Fiscal, à fl. 5, apresenta quadro demonstrativo do ISSQN, com os respectivos valores, nome dos prestadores, número das notas fiscais, data de sua emissão, itens da lista, que tiveram como fonte de informação o sistema GISSONLINE. Portanto, todos os requisitos necessários ao lançamento tributário em conformidade com o Art. 142 do Código Tributário Nacional foram cumpridos durante o procedimento administrativo fiscal.

Diante da inexistência de documentos que deveriam ter sido juntados aos autos aptos a demonstrar o direito alegado pelo Recorrente, quando da interposição do presente recurso a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e não havendo sequer indícios que leve à conclusão de que os serviços não foram prestados entendendo não estarem presentes os elementos ensejadores da diligência fiscal solicitada pela Recorrente por descumprimento da legislação aplicável ao caso como já exaustivamente exposto.

No que tange à multa por infração aplicada ao caso conclui-se que esta merece reparo, qual seja: multa aplicável aos substitutos tributários quando não efetuam a retenção do ISSQN na fonte e não o recolhe aos Cofres municipais, uma vez que após a autuação sobreveio a Lei n. 2.833, de 30 de dezembro de 2021.



A citada 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 não 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:

(...)

II - sessenta por cento aos responsáveis tomadores e intermediários, incluindo o substituto tributário e 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;

Por força da exceção contida na norma veiculada no Inciso II do art. 23 acima transcrito aos substitutos tributários arrolados no art. 17 da citada Lei, que inclui a Recorrente, imperioso concluir que não há multa por infração a ser aplicada e, que, portanto, nesse particular merece reforma a Decisão de piso.

Por tais fundamentos, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso voluntário, mantendo a **DECISÃO nº 201/2020 - DIJET/DETRI/SEMEF**, exarada em sede de Primeira Instância que julgou pela procedência do Auto de Infração e Intimação nº 20175001362, 28 de novembro de 2017, com a exclusão da multa por infração ao presente caso em obediência ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, em razão da retroatividade benigna do art. 23, II, da Lei n. 2.833/2021.

**É o meu voto.**

**PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 15 de maio de 2023.

**IVANA DA FONSECA CAMINHA**  
Conselheira Relatora