



Acórdão n.º 036/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 26 de junho de 2023

Recurso n.º 154/2021 – CARF-M (A. I. I. n.º 201800002792)

Recorrente: **ATACADÃO S. A.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. ISSQN. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS TIPIFICADOS NO SUBITEM 16.01.1 DA LISTA ANEXA À LEI MUNICIPAL. CONHECIDO E IMPROVIDO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002792. NÃO APLICAÇÃO DA MULTA CONSIDERANDO-SE A RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. 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 **ATACADÃO S. A.**

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 nº 201800002792, de 30 de outubro de 2018, 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, 26 de junho de 2023.


ROBERTO SIMÃO BULBOL

Presidente, em exercício


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Relator


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 IVANA DA FONSECA CAMINHA.



RECURSO Nº 154/2021 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 036/2023 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2018.11209.12627.0.061532
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 201800002792
RECORRENTE: ATACADÃO S. A.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATOR: Conselheiro ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

ATACADÃO S. A., recorre contra a **Decisão nº 249/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou procedente o **Auto de Infração e Intimação nº 201800002792**, de 30 de outubro de 2018, com ciência em 31/10/2018, lavrado contra a Recorrente em razão da falta de retenção na fonte do ISSQN incidente sobre os serviços tomados e descritos às fls. 4-7, tipificados no subitem 16.01.1 da lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 (transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal), apurados no período de outubro de 2013 a novembro de 2014, conforme quadro demonstrativo à fl.3, pela infringência ao art. 2º, inciso XXVIII da Lei Municipal nº 1.090/2006, que obriga os contribuintes substitutos a efetuarem a retenção do ISSQN na fonte, tendo sido aplicada a multa de infração de 50% sobre o valor do imposto não retido, nos termos do art. 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo art. 1º da Lei Nº 1420/2010, c/c arts. 2º da Lei Nº 1.420/10 e 106 do CTN, perfazendo um total de R\$ 25.172,17, considerando o imposto atualizado e encargos aplicados, conforme pode ser observado na peça de lançamento à fl. 2. A autoridade lançadora destacou, no campo “observações da autuação” (fl. 2), que o imposto foi referente a prestador identificado em lista anexa aos autos (fls. 4-7) e apurado com base em planilha de notas fiscais de serviços (NFS) eletrônicas que integram o sistema GISS/SEMEF (fls.4-7).

DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO

A Recorrente, em sede de impugnação do lançamento em primeira instância administrativa, apresentou as alegações consignadas, resumidamente, às 14-23 (algumas folhas em duplicidade), pugnando, ao final, pelo reconhecimento e insubsistência do auto de infração em epígrafe, transcritas a seguir:

Preliminar I

Da inépcia do auto de infração – ausência de subsunção fato/norma jurídica

Cerceamento do direito de defesa; e

Ausência de elemento básico de constituição do AI

Preliminar II

Erro quanto ao sujeito passivo

Mérito

“o imposto reclamado no presente auto de infração foi retido pelos prestadores dos serviços prestados e pagos...”

“...há de considerar, ainda, que além de a Autuada ter adquirido o status de substituta tributária em agosto de 2015, ou seja, depois dos supostos fatos geradores..”

DA RÉPLICA DA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE

As Auditoras Fiscais autuantes, à fl. 80, em síntese, assim se manifestaram:

“2- A lavratura do Auto de Infração nº 201800002792 ocorreu em virtude do impugnante, que é contribuinte substituto, não ter efetuado a retenção do ISS nas notas fiscais emitidas pelo prestador Leite e Magalhães Transporte Rodoviário de Cargas Ltda. ME, elencadas na relação anexa ao referido Auto. Essas notas constam no sistema GissOnline. A obrigatoriedade do impugnante em reter o ISS dos serviços tomados e recolhê-lo aos cofres municipais está expressa na Lei 1.089/2006, Art. 2º, Inciso XXVIII (...)”

DA DECISAO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

A PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA, por meio da **DECISÃO Nº 249/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, às fls. 82- 88, *julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe*, em razão da Recorrente está enquadrada como Contribuinte Substituto e ter deixado de efetuar a retenção e recolhimento do ISSQN nas prestações identificadas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente apresentou recurso voluntário às fls. 170-173, reiterando as alegações interpostas em primeira instância, no sentido de que os valores lançados foram recolhidos pelos prestadores de serviços identificados nos autos, solicitando diligência visando tal comprovação.

DO PARECER DA REPRESENTANTE FISCAL

O ilustre Representante Fiscal, antes da elaboração de seu parecer, solicitou a realização de diligência, conforme observado à fl. 431, tendo obtido, em síntese, os seguintes esclarecimentos prestados pelas autoridades lançadoras (fls 433-435):

1. Que o lançamento foi realizado em razão da responsabilidade tributária da Recorrente, enquadrada como contribuinte substituto do ISSQN em Manaus, nos termos do art. 2º, XXVIII da Lei nº 1.089, 2006;



2. Que os fundamentos de validade da responsabilidade tributária da lei municipal referida no item 1 está disposta no Código Tributário Nacional - CTN, apontando para as disposições do art. 121, II e do art. 128 do referido diploma legal;
3. Reiteram que a referida responsabilidade também tem respaldo na LC 116/2003, com fundamento do art. 6º do referido diploma legal: e, ao final,
4. Reiteram que o lançamento foi efetuado com fundamento nos critérios dispostos no art. 142 do CTN.

Posteriormente, por meio do **PARECER Nº 019/2023 – RF/CARF-M/RF/1ª**, fls. 436-440, o ilustre Representante Fiscal opinou pelo **CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO** do **RECURSO VOLUNTÁRIO**, a fim de que seja mantida a decisão de primeiro grau pela procedência do AI em epígrafe.

É o Relatório.

VOTO

1. Inicialmente, cabe destacar que o presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo ser apreciado por este órgão colegiado;

2. A matéria a ser analisada diz respeito, fundamentalmente à sujeição passiva do Recorrente, contribuinte substituto, considerando, inclusive, a hipótese do recolhimento do tributo lançado pelo prestador de serviços referido no auto de infração e intimação em epígrafe (fl.2);

3. Quanto à responsabilidade tributária do tomador de serviço, há regulação nacional, tanto no âmbito do Código Tributário Nacional -CTN, quanto da Lei Complementar Nº 116/2003, destacado na manifestação da Representação Fiscal, como se pode observar nos seguintes dispositivos:

CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – **responsável, quando, sem se revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei**”.(grifo nosso)

(...)

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte** ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” LC 116/2003:

“Art. 6º. **Os Municípios** e o Distrito Federal, **mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade dos contribuintes ou atribuindo-



a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.”(grifos nossos)

Pela breve leitura dos dispositivos acima colacionados, pode-se extrair:

- a) Que a lei municipal pode atribuir responsabilidade tributária à terceira pessoa que não seja o contribuinte, devendo-se perquirir, se há lei no município de Manaus;
- b) Na existência de lei municipal, se esta atribuiu a responsabilidade tributária a essa terceira pessoa (Recorrente - contribuinte substituto), se excluiu a responsabilidade do contribuinte (prestador de serviço - substituído), sendo, portanto, irrelevante, no caso de exclusão da responsabilidade do prestador, qualquer discussão se este efetuou ou não o recolhimento do tributo;
- c) Que essa terceira pessoa tem que ter vínculo com o fato gerador, que, no caso do ISSQN, é a prestação de serviço; e
- d) Que o responsável tributário está obrigado ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

4. A busca de lei municipal que atribua ao Recorrente, no período do lançamento, a condição de responsável pelo ISSQN (contribuinte substituto), excluindo a responsabilidade do contribuinte (prestador de serviço), é necessária para observância da legalidade do lançamento, o que se observa mediante a leitura da Lei Municipal Nº 1.089, de 2006, nos seguintes dispositivos:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre retenção na fonte e recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, nos regimes de substituição tributária e responsabilidade solidária, e altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 323, de 27 de dezembro de 1995, relativos à Declaração Mensal de Serviços - DMS. O artigo 15 da Lei nº 458, de 30 de dezembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 2º Entende-se como contribuinte substituto as seguintes pessoas jurídicas, localizadas em Manaus, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços tomados de empresa ou profissional autônomo, com domicílio fiscal dentro ou fora deste município:

XXVIII - Empresas atacadistas e supermercados, com estrutura operacional definida em regulamento. (Decreto nº 8.805/2007, art. 3º, IX)

Parágrafo Único - Fica excluída a responsabilidade tributária dos prestadores de serviços nas operações sujeitas à substituição tributária, remanescendo somente suas obrigações tributárias acessórias.

(Observações e grifos nossos)

A breve leitura dos dispositivos mencionados, leva-nos às seguintes conclusões:

- a) O município de Manaus possui lei instituindo a substituição tributária, com fundamento de validade nos dispositivos mencionados do CTN e da LC N° 116/2003;
- b) A Recorrente está classificada como contribuinte substituto na referida lei municipal;
- c) A lei municipal excluiu a responsabilidade do prestador de serviços (substituído) nas operações sujeitas à substituição, ficando sujeito somente às obrigações tributárias acessórias.

5. A referida lei municipal, sancionada em 29 de dezembro de 2006, e substituída somente no final de 2021, pela Lei N° 2.833, de 20 de dezembro de 2021, abrange o período o período de lançamento, 10/2013 a 11/2014, mantendo as empresas atacadistas e supermercados como substitutos tributários nos seguintes dispositivos:

"Art. 17. Entende-se como substituto tributário as seguintes pessoas jurídicas, localizadas em Manaus, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN incidente sobre os serviços tomados e intermediados de contribuintes com domicílio fiscal dentro ou fora deste Município:

(...)

XXVII - empresas atacadistas;

XXVIII - supermercados;"

6. A questão cadastral do enquadramento da Recorrente como contribuinte substituto é de sua responsabilidade, conforme se observa pela leitura dos §§ 2º e 3º do art. 2º do Decreto N° 8.805 de 19 de janeiro de 2007, *verbis*:

Art. 2º (...)

§ 2º A obrigação tributária do contribuinte substituto decorre de seu enquadramento na legislação tributária, independentemente de sua situação cadastral.

§ 3º O contribuinte é responsável pela sua classificação cadastral como contribuinte substituto, ainda que a Repartição Fiscal competente possa fazê-lo de ofício.

7. Quanto à materialidade do lançamento, convém observar os cuidados da autoridades lançadoras quanto aos seguintes aspectos:

- a) descrição do prestador de serviços (substituído) que não teve o ISSQN retido na fonte pela recorrente; e
- b) Listagem com todas as prestações alcançadas pelo lançamento com os seguintes dados: nome do prestador, número da Nota Fiscal de Serviços - NFS, ano e mês de competência, data de emissão da NFS, local da prestação de serviço, descrição do serviço, atividade, alíquota, código de serviço com subitem da lista de serviços e valor da base de cálculo do imposto (fls. 4-7), permitindo perfeitamente demonstrar a



improcedência das preliminares insertas nas alegações da Recorrente, quais sejam: da inépcia do auto de infração – ausência de subsunção fato/norma jurídica, cerceamento do direito de defesa, ausência de elemento básico de constituição do AI e erro quanto ao sujeito passivo.

8. Em razão da publicação original do artigo 23, inciso II da Lei Nº 2.833, de 20 de dezembro de 2021, ter excluído a multa por infração aos contribuintes substitutos dispostos no art. 17 do referido diploma, combinado com art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que estabelece a retroatividade benigna, não se deve aplicar a multa por infração disposta no Auto de infração em epígrafe, mesmo que a Lei Municipal Nº 2.924, de 2022 tenha, posteriormente, restabelecido a multa por infração pela falta de retenção e recolhimento do ISSQN aos contribuintes substitutos.

Diante do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo a decisão em **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA** pela procedência do Auto de Infração e Intimação nº 201800002792, de 30 de outubro de 2016, com exclusão da multa por infração.

É o meu voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 26 de julho de 2023.

ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Conselheiro Relator