

Acórdão n.º 068/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 13 de novembro de 2023

Recurso n.º 450/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20165000774)

Recorrente: **SODECAM – SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

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

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ISSQN RETIDO NA FONTE. EXCLUSÃO DA MULTA DE 200% – ARTIGO 30, DA LEI MUNICIPAL Nº 254/1994. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – ARTIGO 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM RETIFICAÇÕES CONSTANTES DE TRAI E EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SODECAM – SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA.**

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 nº 20165000774**, de 30 de setembro de 2016, com as retificações promovidas por meio do TRAI Nº 89/2016 e exclusão da multa por infração em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna, 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 novembro 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: JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE, IVANA DA FONSECA CAMINHA e ROBERTO SIMÃO BULBOL.

RECURSO Nº 450/2022 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 068/2023 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2016.11209.12628.0.044057
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000774
RECORRENTE: SODECAM – SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO
AMAZONAS LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA – SODECAM recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M da **DECISÃO Nº198/2019 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000774**, de 30 de setembro de 2016, lavrado em seu desfavor, por falta de recolhimento de ISSQN retido de serviços tomados no período **01/JANEIRO/2011 a 31/DEZEMBRO/2014**, sendo dado como infringido o Artigo 2º, § 1º, inciso II e Artigo 8º, da Lei nº 1.089/2006 c/c os Artigos 16 e 17 do Decreto nº 9.1391/2007, e tendo por penalidade a prevista no Artigo 30, inciso III, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 31.685,11 (trinta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e onze centavos), equivalentes a 340,81 Unidades Fiscais do Município – UFM.

DA RÉPLICA DA AUDITORA FISCAL:

Em Réplica acostada aos autos, fls. 40 a 41, a nobre Auditora Fiscal manifesta-se favorável ao Auto de Infração e Intimação, conforme a seguir:

A auditoria fiscal resultou na emissão do Auto de Infração e Intimação nº 20165000774, considerando o imposto retido e não recolhido conforme relatório situacional de inconsistência emitido pelo Sistema GISSONLINE no qual relaciona as Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas retidas pelo tomador;

Foi emitido o **TERMO DE RETIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO Nº 89/2016**, fl. 42, que corrige a infringência para o inciso XXIII (instituições e estabelecimentos de ensino superior), do Artigo 2º, § 1º, da Lei nº 1.089/2016 c/c os Artigos 16 e 17 do Decreto nº 9.139/2007;

Quanto à sanção aplicada, a autoridade fiscal alega ter cumprido a legislação fiscal que determina o percentual da multa a ser aplicado aos casos em que o imposto é retido e não recolhido pelo contribuinte;

**DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA:**

O Órgão de Primeira Instância exarou a **DECISÃO Nº 198/2019 - DIJET/DETRI/SEMEF**, fls. 58 a 69, julgando **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000774**, de 30 de setembro de 2016, com base nos seguintes fundamentos:

Em preliminar, a autoridade julgadora concluiu que todos os requisitos legais foram cumpridos pela autoridade administrativa e que, embora a capitulação legal da infringência, especificamente, relativa ao inciso, estivesse em desconformidade com os fatos e normas, destoando do preconizado pelo Artigo 16, inciso IV, do PAF, decidiu que tal desconformidade não possui o condão de determinar a nulidade do Auto de Infração em análise, visto que foi plenamente saneada por sua retificação (como de fato foi, por meio do **TRAI Nº 89/2016**, lavrado de ofício pela Auditora Autuante), em conformidade com o Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público, e o Artigo 23, combinado com o Artigo 25, ambos do PAF.

Resta caracterizada, diante dos fatos, a existência de obrigação de reter e recolher o ISSQN devido pela autuada em relação aos serviços descritos na peça vestibular.

Assim, em que pesem as alegações da Defendente, o fato é que cabe a ela provar suas alegações, fundamentando a peça impugnatória com os documentos probantes da inoccorrência do fato gerador ou mesmo de exclusão do crédito tributário exigido, o que não ocorreu.

No que tange à alegação da multa com efeito confiscatório, segundo a autoridade julgadora, a competência da autoridade administrativa é privativa quanto ao lançamento da multa de 200% (duzentos por cento) aplicada como penalidade diante dos fatos, constituindo uma sequência de atos vinculados à lei, não lhe cabendo questioná-la e sim cumpri-la.

DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Por ocasião do Recurso voluntário, a Recorrente, (fls. 143 a 145), ratifica as teses de defesa apresentadas em sede de Primeira Instância Administrativa, alegando que:

A administração pública, além da observância da legislação municipal, certamente também deve atentar para os dispositivos do Código Tributário Nacional.

O Artigo 145 do Código Tributário Nacional – CTN é preciso ao determinar que a autoridade tributária não pode modificar o crédito constituído em um caso como o presente, quando houve erro no apontamento legal por parte do auditor fiscal, por se tratar de um vício insanável, de modo que o correto seria a anulação do Auto de Infração e para corroborar a tese de defesa colaciona aos autos jurisprudência dos Tribunais pátrios à fl.108.

Ao final pede pela nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20165000774, de 30/09/2016, que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário.

A nobre Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 058/2023 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 150 a 156, opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, e que seja mantida a Decisão de Primeiro Grau pela **PROCEDÊNCIA** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000774**, com as alterações promovidas pelo **TRAI Nº 89/2016**, ressalvada, contudo, a necessidade de exclusão da multa por infração, nos termos da fundamentação do seu Parecer.

É o Relatório.

V O T O

Antes de adentrar ao Mérito, considero cumpridos os pressupostos de admissibilidade do presente Recurso quanto à regularidade da representação legal e à tempestividade, posto que a Recorrente tomou ciência da Decisão nº 198/2019 – DIJET/DETRI/SEMEF no dia 07/12/2021, conforme Termo de Ciência, (fl. 70), protocolando o Recurso Voluntário no dia 05/01/2022, conforme protocolo nº 2022.11209.12613.0.000879 consultado no Sistema Integrado de Gestão Eletrônica de Documentos – SIGED, e

O cerne da questão do presente Recurso consiste no seguinte argumento de defesa da Recorrente: Impossibilidade quanto à retificação do Auto de Infração por se tratar de um erro de direito, portanto, um erro insanável o fato de a autoridade fiscal ter capitulado a infração, inicialmente, de forma equivocada, no inciso II da Lei nº 1.089/2016, impossível de convalidação mediante a lavratura do Termo de Retificação de Auto de Infração – TRAI Nº 089/2016, às fls. 42 e 43 dos autos.

Sobre incorreções, omissões e inexatidões, o Processo Administrativo Fiscal – PAF, regulamentado pela Lei nº 3.008, de 09/01/2023, disciplina em seu Artigo 30, a seguir:

Art. 30. As incorreções, omissões ou inexatidões do procedimento que resultaram na notificação de lançamento ou no auto de infração não os tornam nulos quando dele constem elementos suficientes para determinação do crédito tributário, caracterização da infração e identificação do autuado.

Analisando o Auto de Infração e Intimação nº 20165000774, fl. 2, verifica-se que equívoco por parte da autoridade fiscal quanto à descrição legal que tipificou, inicialmente a infringência apenas quanto ao inciso, e devidamente corrigida pelo TRAI nº 89/2016 não invalida nem torna nulo o presente Auto de Infração e Intimação, pois nele constam elementos suficientes para a determinação do crédito tributário, a caracterização da infração e a identificação do autuado.



Ademais, teve todo o cuidado a autoridade fiscal em demonstrar, conforme planilha, fls. 5 a 6, todos os serviços que foram tomados pela Recorrente, identificando os serviços prestados, sua tipificação na Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003, os valores com as respectivas Notas Fiscais emitidas.

Não houve, portanto, prejuízo à Recorrente quanto ao exercício do seu direito à ampla defesa consagrado no Artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, inviabiliza o contraditório, não impedindo a Recorrente de apresentar suas razões de defesa quanto a todos os elementos contidos no lançamento do crédito tributário.

Ademais, o Termo de Retificação – TRAI nº 89/2016, lavrado pela autoridade fiscal, como instrumento de correção do lançamento, previsto no Artigo 17, do Decreto nº 681/1991, com abertura de prazo para novas manifestações à Recorrente, viabilizou na esfera administrativa a compatibilidade com o devido processo legal.

Ressalte-se, ainda, que foram cumpridas todas as disposições do Artigo 142¹, do Código Tributário Nacional – CTN e do Art. 77², da Lei nº 1.697/1983 Código Tributário do Município de Manaus - CTM.

Leandro Pausen leciona em sua obra³ acerca das nulidades no processo administrativo fiscal. Vejamos a seguir:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – A insuficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração quando comprovado, pela complementação dos dispositivos legais infringidos, que a autoridade lançadora providenciou que as omissões fossem devidamente sanadas nos termos do artigo 60 do Decreto n. 70.235/72, inclusive com a reabertura do prazo legal para aditamento das razões de defesa. Inocorrência do cerceamento do direito de defesa. (...) (1ª. CC – AC 103 – 18.340 – 3ª. C. – Rel. Sandra Maria Dias Nunes – DOU 17.04.1997).

Mais adiante o nobre autor continua quanto ao entendimento acerca da complexidade do defeito de nulidade, que deve estar diretamente relacionada à lesão de direitos e ao postulado “*pás de nulité sans grief*” (não há nulidade sem dano). Vejamos a seguir o que diz o autor⁴:

¹ 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.

² Art. 77 - O Auto de infração será lavrado no local da verificação e conterá: 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.

³ PAUSEN. Leandro. Direito Processual Civil – Processo Administrativo Fiscal e execução fiscal à luz da jurisprudência. 8ª. ed. Editora Livraria do advogado, p. 171.

⁴ JUSTEM FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 4. Ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 323/324.



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

A nulidade deriva da incompatibilidade do ato concreto com valores jurídicos relevantes. Se certo ato concreto realiza os valores, ainda que por vias indiretas, não pode receber tratamento jurídico equivalente ao reservado para atos reprováveis. Se um ato, apesar de não ser o adequado, realizar as finalidades legítimas, não pode ser equiparado a um ato cuja prática reprovável deve ser banida.

A nulidade consiste num defeito complexo, formado pela (a) discordância formal com um modelo normativo e que é (b) instrumento de infração aos valores consagrados pelo direito. De modo que, se não houver a consumação do efeito (lesão a um interesse protegido juridicamente), não se configurará invalidez jurídica. (o grifo não consta do original).

Aliás, a doutrina do direito administrativo intuiu essa necessidade, afirmando o postulado de pas de nullité sans grief (não há nulidade sem dano).

O dano, portanto, é o motivo que faz com que a autoridade administrativa competente declare a nulidade do ato praticado eivado de vício, o que não se verifica no presente caso, posto que a Recorrente dispôs de todas as informações necessárias com as quais foi possível apresentar seus argumentos de defesa.

Retificado o lançamento, e reaberto o prazo pela autoridade fiscal para a manifestação da Recorrente, entendo terem sido atendidos todos os pressupostos legais quanto ao lançamento do crédito tributário.

DA EXCLUSÃO DA MULTA DE 200% (DUZENTOS POR CENTO) – ART. 30 DA LEI MUNICIPAL N. 254/1994 E PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA:

A Lei nº 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 Artigo 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 Artigo 23 acima transcrito, aos substitutos tributários arrolados no Artigo 17 da supracitada Lei não pode ser aplicada a multa de 200% (duzentos por cento).

Posteriormente, foi editada a Lei nº 2.924, de 28 de junho de 2022 alterando a Lei nº 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 Artigo 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:

(omissis)

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 Artigo 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 nº 2.833 de 20 de dezembro de 2021. A multa vigente à época do fato gerador era a estabelecida no Artigo 30, inciso III, da Lei nº 254/1994 com redação alterada pelo Artigo 11, da Lei nº 1.089, que cominava multa de 200% (duzentos 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 nº 2.833/2021 no Artigo 23, inciso IV, a exclusão dos substitutos tributários, arrolados no Artigo 17, da mesma Lei. A Recorrente, por se tratar de instituição de estabelecimento de ensino superior, neste referido diploma legal está enquadrada como substituta tributária, conforme inciso XXII, 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 Nº 20165000774**, em conformidade com o **TRAI Nº 89/2016**, devendo a multa por infração ser excluída nos termos até aqui dispostos.

É o meu Voto.

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



FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA
Conselheira Relatora