

Acórdão n.º 070/2023 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 27 de novembro de 2023

Recurso n.º 451/2022 – CARF-M (A.I.I. n.º 20165000776)

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

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **ERIVALDO LOPES DO VALE**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ISSQN RETIDO NA FONTE. LEGALIDADE DA EXPEDIÇÃO DO TERMO RETIFICADOR. FALTA DE PREJUÍZO À AUTUADA. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO, OBEDECENDO AO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO COM AS 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 n.º 20165000776**, de 30 de setembro de 2016, com as retificações promovidas por meio do **TRAI N.º 218/2020** e exclusão da multa por infração, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei Tributária, 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, 27 de novembro de 2023.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente


ERIVALDO LOPES DO VALE

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, IVANA DA FONSECA CAMINHA e ROBERTO SIMÃO BULBOL.

**RECURSO Nº 451/2022 – CARF-M****ACÓRDÃO Nº 070/2023 – PRIMEIRA CÂMARA****PROCESSO FISCAL Nº 2016.11209.12628.0.044056****AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000776****RECORRENTE: SODECAM – SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA.****RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL****RELATOR: Conselheiro ERIVALDO LOPES DO VALE****RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela **SODECAM – SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA.** contra a **DECISÃO Nº 075/2021 – DIJET/DETRI/SEMEF**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000776**, de 30 de setembro de 2016, com as alterações promovidas pelo **TRAI Nº 218/2020**, lavrado contra o mencionado sujeito passivo, na qualidade de substituto tributário, em razão da ausência de recolhimento de ISSQN retido na fonte, incidente sobre serviços tipificados no subitem 13.04 e 14.06 da Lista anexa à Lei Municipal nº 714/2003 e prestados pela empresa **CASA DA DIGITAL COMUNICAÇÕES, PRODUÇÕES E EVENTOS EIRELLI – ME**, no período de **01/JANEIRO/2011** a **31/DEZEMBRO/2014**, consubstanciando infração ao Artigo 2º, inciso XXIII, e Artigo 8º, ambos da Lei Municipal nº 1.089/2006 c/c Artigos 16 e 17 do Decreto nº 9.139/2007, e não ter recolhido tais valores aos cofres públicos municipais, conforme Relatório anexo aos autos. Alíquota de 5% (cinco por cento), infringindo o Artigo 2º, § 1º, inciso II, e Artigo 8º, da Lei nº 1.089, de 29 de dezembro de 2006 c/c Artigos 16 e 17 do Decreto nº 9.129/2007 e tendo por penalidade a multa de 200% (duzentos por cento) nos termos do Artigo 30, III, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, culminando, em 30.09.2016, no valor total de R\$ 28.373,51 (vinte e oito mil, trezentos e setenta e três reais e cinquenta e um centavos), equivalentes a 305,19 Unidades Fiscais do Município – UFMs.

A contribuinte tomou ciência da autuação em 30 de setembro de 2016, e em sede de Impugnação juntou documentos de fls. 19/25. Dentre as razões de Impugnação, apresenta:

❖ **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELO ERRO DE DIREITO** – Alegando que não é empresa seguradora e de previdência privada, **mas sim sociedade que se dedica à prestação de serviços educacionais**. Portanto, a hipótese legal inerente à retenção desta Impugnante não se encontra corretamente indicada no Auto de Infração, de sorte que não há como se atribuir, por meio do lançamento qual o dispositivo legal infringido e capaz de gerar a consequente obrigação tributária impositiva

Aduz que, no caso concreto, houve erro ao se atribuir responsabilidade tributária à Impugnante – que é instituição de ensino – ao passo que a fundamentação legal do Auto sugere tipificação não aplicável a ela. Com isso, o lançamento tributário que foi materializado com a lavratura do Auto de Infração, atribuiu fundamentação jurídica diversa



à infração cometida, o fazendo **de maneira que a própria Norma utilizada como fundamento do Auto de Infração não existe.**

Diante dessa informação, alega que, mediante a errônea tipificação da infração cometida, o Auto de Infração tem sua liquidez fatalmente comprometida, de modo que entende o lançamento deverá ser declarado nulo, tendo em vista tratar-se, o caso em questão, de erro de direito, eis que o Agente Fiscal aplica a norma tributária indevidamente.

Entende restar evidente a ocorrência do erro de direito e das suas consequências para este Auto de Infração e para a Impugnante, revela-se perfeitamente cabível a **ANULAÇÃO** do presente Auto de Infração impugnado, por força das premissas estabelecidas pelo Artigo 145 do Código Tributário Nacional.

❖ **OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO, À RAZOABILIDADE E À PROPORCIONALIDADE** – Arguindo que em se considerando a monta da sanção ora aplicada – 200%, é evidente tratar-se de medida com efeito equivalente ao confisco, porquanto se verifica que o STF já julgou como confiscatória a imposição de multas em patamar semelhante aos instituídos pela fundamentação legal deste Auto de Infração.

E que uma multa com patamar de 20% seria a razoável, alegando que não há como sustentar qualquer defesa a uma sanção aplicável na ordem expropriatória de 200%. Para tanto, deve-se considerar que entram na análise os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, afastando, assim, a manutenção do Auto de Infração e Intimação como posto, no intuito de que a multa seja reduzida para o percentual de 20%.

A Impugnante, ao final, pugna pela anulação do Auto de Infração e Intimação e no afastamento de todos os seus efeitos e, subsidiariamente, caso não aceite a tese destacada acima, requer, ainda, que a multa imposta seja reduzida para o percentual de 20%, juntando documentos de fls. 42/61.

Detectada a ausência de Réplica Fiscal, por meio do **DESPACHO Nº 081/2019**, os autos foram remetidos à autoridade autuante.

DA RÉPLICA FISCAL:

Em sua Réplica (fls. 65/66), a Auditora Fiscal autuante manifesta-se, argumentando, em síntese, que:

A auditoria fiscal resultou na emissão do Auto de Infração em epígrafe pela falta de recolhimento do ISSQN de serviços retidos referentes aos serviços tomados da empresa prestadora de serviços **CASA DA DIGITAL COMUNICAÇÕES PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA.**, CNPJ: 10.279.661/0001-51, Inscrição Municipal: 125.068-01, relativo aos serviços de instalação de painéis publicitários e impressão de materiais para outros usos conforme item da Lista de Serviços nº 14.06 e 13.04, respectivamente, da Lei nº 714/2003.

“Quando do procedimento de fiscalização foi verificado por meio do movimento econômico da impugnante do sistema Gissonline que as Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas – NFSes retidas da prestadora de



Endereço: Av. Japurá, N° 485, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4950

serviços Casa Da Digital estavam com situação do imposto retido, mas o ISSQN a recolher dessas notas estavam igual a zero sem amparo legal, ou seja, não houve o recolhimento do ISSQN dessas notas fiscais."

Em seu Recurso a Impugnante contesta:

No item 3.1 – Lançamento tributário decorrente de Auto de Infração critérios jurídicos de validade – da nulidade do Auto de Infração pelo erro de direito. Nesse item a requerente contesta o enquadramento da mesma na infringência do Auto, no inciso II, do Artigo 2º, da Lei nº 1.089/2016 – Neste sentido foi emitido o **TERMO RETIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO N° 218/2020**, anexo, no qual foi corrigido a infringência e feita a retificação para o inciso XXIII (Instituições e Estabelecimentos de Ensino Superior), do Artigo 2º, § 1º, da Lei nº 1.089/2016, c/c Artigos 16 e 17 do Decreto nº 9.139/2007.

No Item 3.2. Da ofensa ao princípio do não confisco, à razoabilidade e à proporcionalidade:

A Impugnante não aceita a tese em se considerando a monta da sanção aplicada 200%, alegando tratar-se de medida com efeito equivalente ao confiscatório, pelo que requer que a multa imposta seja reduzida para o percentual de 20%.

Sustenta a Auditora autuante que apenas cumpriu a legislação fiscal que estabelece no Artigo 30, inciso III, da Lei nº 254/1994 com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, a multa de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do imposto retido e não recolhido no prazo legal.

Considerando as questões relatadas, manifesta-se favoravelmente à manutenção do Auto de Infração e Intimação.

Nas razões recursais acostadas às fls. 408/412, a Recorrente alega, em síntese, que a modificação promovida no Auto de Infração e Intimação nº 20165000776 por meio do Termo de Retificação nº 218/2020 não é passível de correção, não sendo possível alterar o lançamento original no presente caso.

Cabe ressaltar, como se evidenciará mais adiante, que somente a capitulação legal da infringência, especificamente, relativo ao inciso, estava em desconformidade com os fatos e normas, destoando do preconizado pelo Artigo 16, inciso IV, do PAF, o mesmo não ocorrendo em relação à capitulação da penalidade e demais requisitos, os quais se harmonizam perfeitamente com o referido normativo e seus incisos de I a VII, "*in verbis*":

"Art. 16. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas, devendo nele constar:

- 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 assinatura do infrator, seu representante legal ou preposto;**



Endereço: Av. Japurá, Nº 485, Centro, CEP: 66025-020. Telefone: (91) 3215-4950

VI - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VII - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Sobre a desconformidade relativa à obrigação infringida pela Impugnante, que diz respeito aplicação do inciso II, no lugar de XXIII (Instituições e Estabelecimentos de Ensino Superior). É oportuno ressaltar, a esse respeito, que tal desconformidade não possui o condão de determinar a nulidade do Auto de Infração e Intimação em análise, visto que pode ser plenamente saneada por sua retificação (como de fato foi, por meio do TRAI N° 218/2020, lavrado de ofício pela Auditora atuante), em conformidade com o Princípio da Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público, e o Artigo 23, combinado com o Artigo 25, ambos do PAF, "*in verbis*":

Art. 23 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por autoridade ou servidor incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente que impliquem preterição ou prejuízo do direito de defesa.

Parágrafo único - A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependem ou sejam consequência.

(...)

Art. 25 - As irregularidades, incorreções e omissões, diferentes das referidas no artigo 23, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nessa esteira, fora corretamente lavrado o TRAI N° 218/2020 com escopo de retificar o inciso constante da infringência para: Artigo 2°, inciso XXIII, da Lei n° 1089/2016, que determina a retenção na fonte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN dos serviços tomados, no ato do pagamento, pelos contribuintes substitutos, c/c Artigos 16 e 17 do Decreto n° 9.139/2007.

Sobreveio então a Decisão Primária que julgou o Auto de Infração, 1) acolher a petição impugnatória, por tempestiva e 2) no mérito, julgar procedente o Auto de Infração e Intimação n° 20165000776, de 30.09.2016, determinado na fl. 242 da Decisão.

Seguindo o trâmite regular do processo, o ilustre Representante Fiscal, emitiu o **PARECER N° 057/2023 - CARF-M/RF/1° Câmara**, fls. 457/463, opinando pelo **CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de Primeiro Grau em todos os seus termos.

É o Relatório.



V O T O

Antes de adentrar na análise do Mérito da defesa apresentada, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do Recurso e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

A multa por infração no montante de 200% (duzentos por cento), está prevista no Artigo 30, Inciso III, da Lei nº 254/1994, com redação dada pelo Artigo 1º, da Lei nº 1.420/2010, portanto, carece de fundamentação a alegada nulidade arguida pela Impugnante.

“*Ab initio*”, devemos identificar que o objeto do Auto de Infração e Intimação em lide refere-se aos serviços tomados pela autuada.

É que o valor do crédito tributário de que trata o Auto em epígrafe relaciona-se, integralmente, a serviços tomados pela autuada, que é Contribuinte Substituta, e está obrigada a reter na fonte o ISSQN de seus prestadores, “*ex vi*”, Artigo 2º, XXIII, da Lei n. 1.089/2006, “*in verbis*”:

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:

(...)

XXIII - Instituições e estabelecimentos de ensino superior.

O Instituto da Responsabilidade Tributária vem insculpido no Artigo 128, do Código Tributário Nacional.

Vejamos a norma contida no Artigo 128, do CTN:

“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.”

Entendemos que o supracitado Artigo engloba todas as figuras possíveis de responsável tributário, a saber: **1)** o substituto, para o qual o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei, **2)** os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo.

Nesta esteira, forçoso concluir que, no caso da substituição tributária, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto, nunca, jamais, o substituído, isso porque, em se tratando de contribuinte substituto, não há como cobrar do prestador de serviços, mas tão somente do substituto, desse modo, o Parágrafo Único do Artigo 2º, da Lei nº 1.089/2006 preconiza, “*in verbis*”:

**Art. 2º. (omissis)**

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

Que pesem as alegações da Impugnante, o fato é que cabe a ela provar suas alegações.

Vejam os dispositivos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 681, de 11 de julho de 1991:

“Art. 27 A impugnação, formalizada por escrito e instruída com documentos em que se fundamentar, será apresentada no prazo de 30 dias contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

“Art. 37 - O ônus da prova incumbe: I- A fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação; II- Ao impugnante, quanto à inoccorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.”

Como se vê, o ônus é da Impugnante de fundamentar a peça impugnatória com os documentos probantes da inoccorrência do fato gerador ou mesmo de exclusão do crédito tributário exigido.

O lançamento tributário constitui uma sequência de atos vinculados a uma lei que determina para sua realização por certa autoridade administrativa, conforme dispõe o Artigo 142, do Código Tributário Nacional – CTN, “*in verbis*”:

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.

A competência privativa da autoridade administrativa para lançar o tributo tem previsão legal no CTN e abrange também a proposição da multa, sendo o caso de constatação de infração apurada. O Artigo 30, inciso III, da Lei nº 254/1994, com redação dada pela Lei nº 1.420/2010 disciplina a aplicação de penalidade de 200% (duzentos por cento) para quem reter o ISSQN na fonte e não o recolher no prazo legal.

Aqui chegados constata-se que a Auditora Fiscal atuante apenas cumpriu a legislação municipal, sendo simplesmente uma aplicadora da lei, pois a mesma não pode eximir-se de cumpri-la, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o disposto no Parágrafo Único, do Artigo 142, do CTN.



Após análise da **DECISÃO** da Primeira Instância Administrativa N° **075/2021 - DIJET/DETRI//SEMEF**, que julgou como **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 20165000776**, de 30 de setembro de 2016, do Recurso Voluntário interposto e pelo **PARECER N° 057/2023 - CARF-M/RF/1ª Câmara**, do Representante Fiscal junto ao CARF-M, concluo que os argumentos apresentados em ambos, são elucidativos e baseados na legislação municipal e tributária vigente.

Por todo o exposto **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão proferida pelo Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa, infração e **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO N° 20165000776**, de 30 de setembro de 2016, com as alterações promovidas pelo **TRAI N° 218/2020**, ressalvada, contudo, a necessidade de exclusão da multa por infração, nos termos da fundamentação supramencionada, lavrado contra **SODECAM - SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS LTDA.**

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 27 de novembro de 2023.


ERIVALDO LOPES DO VALE
Conselheiro Relator