



Acórdão n.º 051/2023 – SEGUNDA CÂMARA

Sessão do dia 17 de agosto de 2023

Recurso n.º 018/2019 – CARF-M (A. I. I. n.º 20175000870)

Recorrente: **AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relator: Conselheiro **PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

**TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EMISSÃO DE NFS-e. CONFISSÃO DE DÍVIDA. MERA RECUSA DA NOTA FISCAL PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. CONDUTA QUE NÃO SE COADUNA COM A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DE REGÊNCIA. COMPROVADA EMISSÃO DE DIFERENTES NOTAS FISCAIS EM FACE DO MESMO FATO GERADOR. NULIDADE DOS LANÇAMENTOS INDEVIDOS. CONHECIMENTO E PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, **Conhecer e Dar Provimento Parcial** ao Recurso Voluntário, **mantendo-se** o Auto de Infração e Intimação n.º 20175000870, de 28 de julho de 2017, retirando-se da base de cálculo os valores das NFS-e n.ºs 1, 49 e 50 e a exclusão da multa por infração de 50%, em razão de alteração legislativa editada após o lançamento, 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, 17 de agosto 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 IONES FEITOSA DE ARAÚJO.



**RECURSO Nº 018/2019 – CARF-M**  
**ACÓRDÃO Nº 051/2023 – SEGUNDA CÂMARA**  
**PROCESSO FISCAL Nº 2017.11209.12628.0.031415**  
**AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20175000870**  
**RECORRENTE: AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**  
**RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**  
**RELATOR: Conselheiro PAULO RODRIGUES DE SOUZA**

## RELATÓRIO

A **AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, contra a **Decisão nº 217/2018 GECFI/DETRI/SEMEF**, exarada nos autos do **Processo nº 2017.11209.12628.0.031425**, fls. 62 a 76, que julgou procedente o **Auto de Infração e Intimação - AINF nº 20175000870**, lavrado contra a Recorrente no dia 28 de julho de 2017, com ciência no dia 1º de agosto de 2017, por que, nos meses de março e abril de 2016 e fevereiro e maio de 2017, 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 Eletrônicas – NFS-e – emitidas por seus prestadores e, sem justificativas as teria recusado no Sistema GISS online/SEMEF, configurando infração ao artigo 2º, inciso II, da Lei 1.089/06, com imposição da penalidade prevista no artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/94, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 1.420/10, 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 31/08/2017, a empresa autuada protocolou a sua impugnação, fls. 12 a 23, que arguiu, em síntese, o que segue:

I – Que é pessoa jurídica de direito privado devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o no. 05.477.207/0001-71 e portadora da Inscrição Municipal no. 10545701;

II – Que o Fisco Municipal identificou notas fiscais de serviços recusadas no sistema e notificou a Impugnante a realizar o aceite e consequente validação e recolhimento do correspondente imposto;

III – Que, após apresentar as devidas justificativas, parte das notas fiscais foram excluídas e as restantes foram objeto do Auto de Infração, com a consequente constituição de crédito tributário no montante de R\$ 2.554,91 (dois mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e noventa e um centavos);

IV – Que à ausência das notas fiscais mencionadas no AINF impossibilita a Impugnante questionar a identificação e execução do serviço, configurando, neste caso, cerceamento do direito de defesa;

V – Que em relação a alíquota aplicável por ser decorrente do serviço prestado, a omissão das notas fiscais na memória de cálculo anexa ao AINF afasta o direito ao contraditório consagrado na Carta Magna;

VI – Que a Autoridade Fiscal relacionou uma série de notas fiscais, que eram de desconhecimento da Impugnante por não constarem nos registros contábeis, sem as ter disponibilizado;

VII – Que muito embora não tenha sido disponibilizada a cópia dos documentos listados, com base nas informações constantes na contabilidade da impugnante relata que a NFS-e 49 e NFS-e 50 foram substituídas pelas NFS-e 54 e NFS-e 55, respectivamente;

VIII - Que o serviço descrito na NFS-e 1 não foi prestado a Impugnante e sim a outra empresa;

IX – Que os serviços descritos na NFS-e 30 foram integralmente cobertos pelas NFS-e 26 e 27 durante a competência 03/2017;

X – Que o serviço que consta na NFS-e 163 não foi prestado para a Impugnante;

XI – Que as regras estabelecidas pela legislação vigente aplicada ao cancelamento de notas fiscais apenas disponibilizam ao contribuinte substituto a possibilidade de recusa, cabendo ao prestador do serviço a legitimidade para solicitar o pedido de cancelamento junto ao Fisco Municipal;

XII – Que no exercício de 2016 até maio de 2017 não havia norma legal que traduzisse a situação específica de recusa da nota fiscal de serviço e a respectiva obrigatoriedade de recolhimento do imposto;

XIII – Que à época do sistema GISS ON-LINE ficou satisfeita a conduta da Impugnante por nada mais lhe exigir a legislação aplicada em cumprimento da recusa;

XIV – Que deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna devido ao Decreto 3725, de 27 de junho de 2017, em seu artigo 44, inciso VI, excluir da responsabilidade de retenção e recolhimento pelo contribuinte substituto ou responsável, quando o prestador se enquadrar como Micro Empreendedor Individual – MEI, pela indicação da sua razão social, sendo enquadrado como microempreendedor optante pelo simples nacional nos casos das NFS-e 1 e 30;

XV - Que, finalmente, o AINF deve ser declarado nulo pela ausência de dispositivo legal que considere o fato como infração e sendo certo, ainda, que no caso dos autos houve cerceamento do direito de defesa e contraditório da Impugnante.

### **DA RÉPLICA FISCAL**

Já em réplica (fls. 50 a 39), a auditora fiscal autora da fiscalização se posiciona com os seguintes argumentos frente à impugnação formulada pela empresa:

I – Que transcorrido o prazo estabelecido no TIAFI lavrado em 13/06/2017 sem que o contribuinte tomasse as providências cabíveis, foi lavrado o AINF correspondente em decorrência da falta de retenção do ISSQN em decorrência das NFS-e 1, 30, 163, 49 e 50 emitidas pelos prestadores listados;

II – Que não houve cerceamento do direito de defesa pois a nota fiscal objeto do AINF está à disposição da Impugnante no Sistema GISS online/SEMEF;

III – Que consta no corpo da nota fiscal todas as informações relativas a operação;



III – Que a Nota Fiscal objeto do AINF ainda continua válida no sistema GISSonline da SEMEF e a impugnante, até então, não havia apresentado o número dos processos administrativos relativo ao cancelamento das respectivas notas.

E por fim, considerando os dados relatados, é favorável pela manutenção do presente Auto de Infração.

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

O julgador da Gerência do Contencioso Fiscal/DETRI, por meio da **DECISÃO nº 217/2018 - GECFI/DETRI/SEMEF**, fls. 62 a 75, proferida em 28/09/2018, julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 20175000870.

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

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 jurídica tributária é o substituto, nunca, jamais, o substituído. A Autuada, por ser de forma inequívoca “contribuinte substituto”, é dela 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 instância intuiu que o Autuado simplesmente recusou as NFS-e de que trata a autuação sem comprovar por ocasião da impugnação os motivos ou mesmo se houve a substituição da NFS-e por outra.

O julgador primário considerou que a autoridade autuante comprovou por meio das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em face do Autuado, a ocorrência do fato gerador. Considerou ainda que a Impugnante possuía 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 inoccorrência do fato gerador.

Por fim, em sua decisão, o Julgador de Primeira Instância 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, que verificada a infração por parte da Autuada ao art. 2º, II, da Lei n. 1.089/2006, referente à falta de retenção e recolhimento do ISSQN no prazo legal, seria, a princípio, aplicável a penalidade correspondente ao art. 30, I da Lei n. 254/94, com alteração introduzida pela Lei n. 1.089, de 29 de dezembro de 2006, lei tributária vigente à época do fato gerador. Entretanto, com a publicação da Lei n. 1.420/10 que, por intermédio do art. 1º alterou o art. 30, I, da Lei n. 254, foi reduzida a multa de 60% para 50%, aplicando-se ao caso concreto a retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, “c” do



Código Tributário Nacional- CTN, sendo, portanto, correta a aplicação da penalidade por parte da autoridade lançadora.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

No dia 23 de janeiro de 2019 a **AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, tomou ciência da **Decisão nº 217/2018 GECFI/DETRI/SEMEF** e no dia 02/02/2019 apresentou recurso voluntário a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M.

Em seu Recurso Voluntário, fls. 83 a 94, a Requerente renova os fundamentos pedidos na impugnação.

Relata ainda a Recorrente que com base no princípio da verdade real e da boa-fé objetiva, como o serviço que consta na Nota Fiscal de Serviços não foi prestado, não ocorreu o fato gerador e, portanto, não pode ser compelida a recolher o ISSQN e nem penalizada pelo recolhimento de um tributo que não existe. Quanto as notas fiscais, cujo objeto constam em outras NFS-e, alega pelo princípio da vedação ne bis in idem, caso a Recorrente seja obrigada a pagar o imposto que já foi devidamente coberto em notas fiscais substitutas, o Município de Manaus estaria tributando duas vezes o mesmo fato gerador.

Pelas razões listadas pede a Recorrente que o recurso seja provido com declaração de nulidade e a insubsistência do Auto de Infração.

O Douto Representante Fiscal, às fls 119 a 129, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso de Voluntário com a exclusão das NFS-e 1, 49 e 50.

### **É o Relatório.**

### **VOTO**

No caso em questão, houve a lavratura do AII nº 20175000870 em 28/07/2017, com ciência do autuado no dia 01/08/2017. No dia 31/08/2017, de forma tempestiva, o autuado protocolou impugnação ao citado AII. A decisão de primeira instância foi proferida no dia 28/09/2018 com ciência do autuado no dia 23/01/2019. No dia 02/02/2019, de forma tempestiva o Autuado protocolou Recurso Voluntário junto a este CARF-M.

Em relação aos requisitos formais de admissão a Requerente cumpriu com as formalidades previstas na legislação 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 negativa de ocorrência do Fato Gerador devido a recusa das notas fiscais devidamente realizada no sistema eletrônico de Notas Fiscais Eletrônicas da SEMEF conforme prevê a



legislação municipal. A Recorrente argumenta ainda que três das cinco NFS-e contempladas no AINF foram objeto de outras notas fiscais, tendo sido, portanto, substituídas, uma outra nota teria sido dirigida a outro tomador, mas, por equívoco, teria sido emitida erroneamente para a Suplicante.

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 objeto de pedido de cancelamento pelos emissores. Sendo as mesmas consideradas pela legislação tributária como documentos oficiais, servem perfeitamente como elemento de prova. Neste sentido a 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, fincando a falta de recolhimento do imposto sujeita à cobrança administrativa ou judicial, observados os procedimentos regulamentares.”

Quanto a alegação de bis in idem, há de se apreciar, no entanto, as informações trazidas pela Recorrente.

A NFS-e 1, emitida por F R PEREIRA ALBUQUERQUE-ME, no valor de R\$ 5.184,00 referente a Serviços: escavação, compactação, painel, ferragem, concretagem, ref. Metragem: 32.4x160, apenas distingue-se quanto ao tomador dos serviços em relação a NFS-e do mesmo prestador: AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e AMAZON EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, respectivamente. A similaridade nos nomes dos tomadores e o pequeno lapso de tempo entre as duas emissões corroboram com a informação da Recorrente acerca de tratar-se de substituição de NFS-e.

Quanto a NFS-e nº 49, emitida por ALZENIRA MIRANDA LOURENCO em 04/05/2017, no valor de R\$ 6.500,00 em que configura como tomador a AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, observa-se que a descrição da NFS-e 54, emitida em 18/05/2017, onde configuram o mesmo prestador e o mesmo tomador, destaca-se na descrição do serviço a informação da substituição da NFS-e 49 pelos motivos lá expostos. Nesta mesma linha e motivos destaca-se a NFS-e 50 que foi substituída pela NFS-e 55, também nas datas de 04/05/2017 e 18/05/2017.

Deste modo, como também observado no Parecer do Douto Representante Fiscal, os pares de notas fiscais nº 01/02, 49/54 e 50/55 referem-se, cada um, ao mesmo fato gerador.

Quanto a NFS-e 30, no entanto, emitida por U P SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL LTDA-ME contra AMAZON AÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em 06/04/2016, não há de se falar em substituição pelas NFS-e 26 e 27, emitidas em 17/03/2016 e 22/03/2016, pelo simples fato das notas 26 e 27 terem sido emitidas antes da NFS-e 30. Quando muito poder-se-ia dizer que esta última teria substituído as duas anteriores. Destaca-se, porém, a diferença nos valores das respectivas notas, sendo de R\$ 10.000,00 a NFS-e 30, e de R\$ 4.500,00 e R\$ 16.000,00 as NFS-e 26 e 27. Tais divergências não permitem a este julgador inferir que as notas citadas referem-se mesmo fato gerador.



Assim, no que se refere a NFS-e 30 e a NFS-e 163, a simples recusa das mesmas no Sistema GISS online/SEMEF não afasta a responsabilidade tributária do Tomador, na qualidade de Contribuinte Substituto, de diligenciar junto aos seus prestadores para o formal cumprimento do processo de cancelamento das notas fiscais equivocadamente emitidas, mediante regular e tempestivo procedimento administrativo, em conformidade com legislação municipal.

A Recorrente, na condição de tomadora 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, tendo 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. 1089/2006.

Sabe-se ainda, 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 art. 21 do Decreto nº 9.139, de 5 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 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 aplicação da penalidade, no entanto, com o advento da Lei 2833/2021, o Artigo 23, inciso II, excetuou da aplicação de multa os casos de retenção e não recolhimento do ISS, apurado por meio de ação fiscal, em relação aos substitutos tributários elencados no Artigo 17, cujo inciso II enquadra as empresas industriais no rol de “contribuintes substitutos”. Deste modo, em função do que estabelece o Art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, esta condição deve ser aplicada ao caso ora em análise, devido ser mais benéfica que a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme a seguir transcrito:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

**Semef**

Secretaria Municipal



Prefeitura de

**Manaus**

Av. Japurá, 488, Centro, CEP 69025-020. Telefone: (92) 3215-4980

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

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 **PROVIMENTO PARCIAL** do referido recurso, com a manutenção do AINF retirando-se da base de cálculo os valores da NFS-e 1, NFS-e 49 e NFS-e 50 e sem a aplicação da multa por infração de 50%, em virtude do princípio da retroatividade benigna.

**É o meu voto.**

**SEGUNDA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO**, em Manaus, 17 de agosto de 2023.

**PAULO RODRIGUES DE SOUZA**  
Conselheiro Relator