

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

Sessão do dia 08 de dezembro de 2016.

**RECURSO VOLUNTÁRIO N° 17.143**

Recorrente: **PRÓ-SAÚDE – ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E HOSPITALAR**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relatora: Conselheira **DIRCE MARIA SALES RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **SÉRGIO DUBEUX**

***ISS – PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO***

*É de ser apreciado em segunda instância o questionamento de tema já consignado na impugnação, ainda que traga novos argumentos na fase recursal, não devendo ser conhecida apenas a parte do recurso que se refere à matéria totalmente ignorada na peça impugnatória. Preliminar parcialmente acolhida. Decisão unânime.*

***ISS – PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DO PEDIDO***

*Deve ser apreciada pelo Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro a parte do recurso conhecida, mesmo que relativa a contestação com fulcro em suposta violação de princípio constitucional. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

***ISS – PENALIDADE – PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO CONFISCO***

*Não se caracteriza como de caráter confiscatório a penalidade graduada segundo a gravidade da infração que lhe deu causa, de acordo com a norma específica prevista no art. 51 da Lei n° 691, de 1984. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

## R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 256/257, que passa a fazer parte integrante do presente.

“PRÓ-SAÚDE – ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E HOSPITALAR, pessoa jurídica já devidamente qualificada, recorre a este Egrégio Conselho, tendo em vista a decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que, em 31/03/2015, às fls. 225/228, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração n.º 102.826 de 08/10/2014.

### DOS FATOS

Servimo-nos do relatório elaborado pela instância *a quo*, como peça de apoio ao presente, em vista de que sucinto e completo.

São palavras da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (fls. 225/226):

Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado em desfavor da empresa em epígrafe.

O auto de infração apresenta três itens.

O primeiro item do auto de infração informa que foi recolhido sob ação fiscal o ISS retido de terceiros e relativo a notas emitidas entre 18/03/13 e 30/06/14, razão porque proposta a aplicação de uma multa penal no valor original de R\$ 719.038,79.

O segundo item do auto de infração relata que não foi recolhido o ISS retido de terceiros e relativo a notas fiscais emitidas entre 04/07/14 e 29/08/14.

O terceiro item do auto de infração informa sobre a falta de retenção do ISS referente aos serviços de manutenção de máquinas prestados por VRV Sistemas Centrais de Ar Condicionado Ltda., empresa localizada no Município de Santana do Parnaíba.

A impugnação foi apresentada em 07 de novembro de 2014 (fls. 17/20).

A defendente alegou que efetuou o pagamento do ISS antes da lavratura do auto de infração. Afirmou que não se encontrava intimada no momento do pagamento e disse que as intimações foram relacionadas ao CNPJ 24.232.886/0132-26, enquanto que o auto de infração é relativo ao CNPJ 24.232.886/0133-07.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto n.º 14.602/96, o autor do procedimento pronunciou-se à fls. 194/197.

Dentre outras coisas, o autor do procedimento informou que nas intimações foi lavrado que a fiscalização seria relativa a todos os estabelecimentos situados no Município do Rio de Janeiro.

E assim a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários finda seu relatório.

De posse desses fatos, produziu-se a decisão recorrida — pela manutenção integral da autuação.

A peça recursal (fls. 241/247), tempestivamente apresentada, elaborada por patrono diverso do que apresentara a impugnação, inovou, por completo, o pedido.

Enquanto, antes, investira em eventual nulidade do auto de infração por, supostamente, faltar-lhe a indicação do CNPJ desta filial, na atual fase, em abandono total das razões de impugnação, cuidou *DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICÁVEL ÀS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS* e *DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO E DA PROPORCIONALIDADE*,

Nesse último tópico, a Recorrente se esforça para demonstrar eventual abusividade na multa imposta (de 250%), vindo por concluir que, *verbis*, “juntas, a cobrança das multas perfazem o total de 560% sobre o valor do imposto, tendo em vista que foram verificadas três infringências, duas das quais ocasionaram multas de 250% e uma que gerou multa de 60%”.

Ao final, é requerido “efeito suspensivo ao presente recurso” e a sua procedência, “anulando o Auto de Infração n.º 102.826, em razão dos argumentos de fato e de direito expostos”.

Em complementação, cabe informar que o crédito tributário reclamado, em outubro de 2015, correspondia ao valor total de R\$ 984.390,48, conforme quadro demonstrativo e relatório juntados às fls. 253/254.

A Representação da Fazenda requereu, em suma: a) Que o recurso, em primeira preliminar não seja integralmente conhecido, em face da inovação; b) Caso vencida essa preliminar, uma segunda exsurge, desta vez dizendo respeito à impossibilidade de esta C. Corte, como tribunal administrativo, analisar pedido de cancelamento da multa imposta por suposta inconstitucionalidade da norma legal capituladora do percentual de 250% como multa para a infração praticada; e c) Vencidas ambas as preliminares, no mérito, é de ser mantida a autuação no patamar nela estabelecido, vez que decorrente da aplicação do art. 51, inc. I, item 7, alínea a, da Lei n.º 691/84 e revelada inconsistente a afirmativa de que a parte não fora intimada relativamente à pessoa jurídica detentora deste CNPJ, como bem exposto pela própria decisão da qual a Recorrente pleiteou a reforma, não há imunidade para tomadores de serviços e a multa aplicada é, na espécie, a prevista em lei posta.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

**V O T O**

No recurso voluntário ora interposto, a Empresa solicitou a reforma da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração n° 102826, lavrado em 8 de outubro de 2014.

Tal lançamento se deu ante a constatação de (i) pagamento sob ação fiscal do imposto retido de terceiros, (ii) falta de recolhimento do imposto retido de terceiros, e iii) falta de retenção do imposto nos pagamentos dos serviços de terceiros. As penalidades aplicadas foram, nos itens I e II, a prevista no art. 51, inciso I, item 7, alínea “a” da Lei n° 691, de 1984, com a redação dada pela Lei n° 1.371, de 1988, correspondente a 250% do valor do imposto, e, no item III, a prevista no art. 51, inciso I, item 2, alínea “f” da Lei n° 691, de 1984, correspondente a 60% do valor do imposto não retido.

Na peça impugnatória a Contribuinte mostrou seu inconformismo quanto à manutenção da multa formal aplicada em razão do pagamento sob ação fiscal do imposto retido de terceiros e alegou que havia efetuado os pagamentos antes da autuação, de modo espontâneo, uma vez que a empresa não se encontrava sob ação fiscal. À vista disso, a decisão de primeira instância indeferiu o pedido rebatendo apenas esses argumentos.

A Recorrente não se ocupou em contestar a decisão recorrida, abandonou as razões anteriormente alegadas e partiu para novos questionamentos.

Em relação às multas aplicadas no lançamento, apresentou argumento não incluído na impugnação, com a finalidade de contestar o percentual cobrado sobre o valor do tributo.

Outro questionamento foi trazido aos autos apenas por ocasião da apresentação do recurso. Alegou a Requerente que a empresa faz jus ao benefício da imunidade tributária aplicável às entidades sem fins lucrativos, prevista na Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c”, observado o parágrafo 4° do mesmo artigo.

Em relação ao recurso, propôs o d. Representante da Fazenda que, em caráter preliminar, não seja integralmente conhecido. Indicou, ainda, que, *“caso vencida essa primeira preliminar, uma segunda exsurge, desta vez dizendo respeito à impossibilidade de esta C. Corte, como tribunal administrativo, analisar pedido de cancelamento da multa imposta por suposta **inconstitucionalidade** da norma legal capituladora do percentual de 250% como multa para a infração praticada”*.

A princípio, merece ser analisada a preliminar de não conhecimento do recurso em razão de terem sido apresentadas, apenas por ocasião da interposição do recurso, as questões relativas à imunidade tributária e ao percentual aplicado na multa penal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

Entendo que a preliminar deva ser parcialmente acolhida, pelos motivos a seguir expostos.

Em relação ao questionamento dos percentuais utilizados na aplicação das penalidades, verifica-se que, na impugnação, a Requerente já havia demonstrado seu inconformismo quanto à manutenção da multa formal aplicada em razão do pagamento sob ação fiscal do imposto retido de terceiros.

Certamente houve uma subdivisão do pedido, porquanto, além do cancelamento da penalidade, a Recorrente solicitou a redução da penalidade, por meio da revisão do percentual aplicado.

Embora a inovação inserida no recurso tenha trazido aos autos fundamento não apreciado em primeira instância, a questão central do contraditório permanece sendo a multa penal, e não houve ampliação do pedido, apenas uma solicitação de redução da penalidade, caso não fosse possível a supressão total dessa mesma penalidade. Pode-se, portanto, considerar exequível o conhecimento da parte do recurso referente ao questionamento do percentual da multa aplicada.

Cabe transcrever excerto retirado do livro Direito Administrativo (11ª edição, Atlas, pág. 493), de Maria Sylvia Zanella di Pietro, sobre o princípio da pluralidade de instâncias:

Também quanto ao princípio de pluralidade de instâncias existem algumas diferenças entre o processo civil e o administrativo; neste último é possível (e naquele não):

- a) **alegar em instância superior o que não foi arguido de início;**
- b) reexaminar a matéria de fato;
- c) produzir novas provas.

Isto porque o que se objetiva, com a possibilidade de reexame, é a preservação da legalidade administrativa.  
(sem grifo no original)

Na mesma linha, este Egrégio Conselho de Contribuintes já decidiu que devem ser aceitos novos argumentos relativos ao objeto do pedido, ainda que não apresentados na impugnação. Como exemplo, os Acórdãos n° 8.419, de 04 de agosto de 2005, e n° 15.562, de 25 de agosto de 2016, cujas ementas são a seguir transcritas na mesma ordem:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 15.724**

**ISS – PRELIMINAR – NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO – TESE NOVA**

É de ser conhecido recurso que, contestando argumentação apresentada na decisão recorrida, venha a oferecê-la na peça recursal como novo fundamento, desde que seja mantido o objeto do pedido. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – MULTA PENAL – PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO DE PARTE DO RECURSO**

Considerando que a multa penal integra o crédito tributário, os argumentos contrários à sua imposição podem ser apreciados em segunda instância, ainda que não expressamente mencionados na impugnação. Preliminar rejeitada. Decisão por maioria.

Pelas considerações expostas, e observado o princípio da ampla defesa, assegurado no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, considero deva ser conhecido o recurso quanto ao questionamento dos percentuais utilizados na aplicação das penalidades.

Ainda como parte da primeira preliminar, resta apreciar a proposta do d. Representante da Fazenda de não conhecimento do recurso referente ao pedido de reconhecimento do benefício da imunidade tributária para a Recorrente, como entidade sem fins lucrativos.

Por entender que se trata de questionamento levantado pela Requerente apenas na peça recursal, sem que tenha havido qualquer referência ao assunto na impugnação e qualquer manifestação do órgão julgador de primeira instância, concordo com os fundamentos expostos pelo douto Representante da Fazenda e voto pelo não conhecimento do recurso na parte relativa ao benefício da imunidade tributária para a entidade.

Pelos motivos expostos, **ACOLHO PARCIALMENTE** a preliminar de não conhecimento do recurso voluntário.

Em relação à preliminar de impossibilidade de ser analisado por este E. Conselho pedido de cancelamento de multa por suposta inconstitucionalidade da norma legal que define seu percentual, cabem as considerações a seguir explanadas.

A alegação, constante da peça recursal, de que a multa penal aplicada constitui uma violação aos princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade não é novidade nos julgamentos deste Colegiado.

Como exemplo, temos os Acórdãos nº 14.781, de 25 de novembro de 2014, nº 14.371, de 20 de março de 2014, e nº 11.775, de 18 de novembro de 2010, que demonstram ter havido deliberação sobre os mesmos argumentos ora apresentados.

Considerando, mais uma vez, o princípio da ampla defesa, e entendendo que todos os contribuintes têm o mesmo direito quanto ao julgamento dos recursos por eles interpostos, voto pela **REJEIÇÃO** da preliminar de impossibilidade da análise do pedido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Acórdão n° 15.724**

No mérito, vale apreciar inicialmente a decisão da F/SUBTF/CRJ, embora a Recorrente não tenha contestado os fundamentos nela contidos.

Não há falhas na decisão recorrida que manteve a multa formal aplicada em razão do pagamento sob ação fiscal do imposto retido de terceiros. Refutou o órgão julgador a alegação da Contribuinte quanto ao erro na indicação do CNPJ da autuada, o que a liberaria da penalização decorrente do pagamento sob ação fiscal.

Peço vênia para transcrever trecho da promoção do d. parecerista da F/SUBTF/CRJ, que trata justamente da análise dos argumentos relativos à validade das intimações lavradas pelo i. Fiscal de Rendas autuante:

Conforme os documentos trazidos ao litígio, a litigante foi cientificada das seguintes intimações: intimação n° 61641 (fls. 9), referente ao período compreendido entre 13/06/14 e 12/08/14, que traz no cabeçalho o CNPJ 24.232.886/0132-26 e que menciona ser a fiscalização relativa a todo e qualquer CNPJ situado no Município; intimação n° 61645 (fls. 10), referente ao período compreendido entre 15/07/14 e 14/09/14, que traz no cabeçalho o CNPJ 24.232.886/0132-26 e que menciona ser a fiscalização relacionada a todo e qualquer CNPJ situado no Município; intimação n° 61647 (fls. 11), referente ao período compreendido entre 28/07/14 e 27/08/14, que traz no cabeçalho o CNPJ 24.232.886/0132-26 e que não cita qualquer outro CNPJ situado no Município.

Caso se admita que a intimação n° 61647 esteja relacionada com a fiscalização apenas do CNPJ 24.232.886/0132-26, ainda assim será forçoso concluir que, em razão das intimações 61641 e 61645, todo e qualquer estabelecimento (CNPJ) localizado no Município do Rio de Janeiro esteve sob ação fiscal no período compreendido entre 13/06/14 e 14/09/14.

O presente auto de infração está relacionado ao estabelecimento cadastrado sob o número 24.232.886/0133-07 e situado no Município do Rio de Janeiro. Portanto, o auto de infração está relacionado a estabelecimento que, conforme as intimações 61641 e 61645, esteve sob ação fiscal no período situado entre 13/06/14 e 14/09/14. E examinado o quadro demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 4/7), percebe-se que os pagamentos referidos pela impugnante ocorreram nos dias 26/08/14 e 08/09/14 e, portanto, os pagamentos foram realizados no curso da ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão nº 15.724**

Considerando as razões apresentadas, não merece reparos a decisão recorrida.

Em relação ao questionamento sobre o percentual utilizado na aplicação das multas penais, não resta dúvida que a imposição das penalidades se deu totalmente dentro da legalidade.

A respeito do questionamento das multas aplicadas, peço vênha para mencionar os argumentos contrários à contestação do Recorrente, expostos pelo d. Representante da Fazenda em sua promoção:

Uma das novas alegações diz respeito aos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

A título de ilustração, são trazidas à colação duas decisões da Suprema Corte — uma do Tribunal Pleno e outra da Primeira Turma.

Nitidamente, nenhuma das duas decisões possui efeito vinculante, o que, s.m.j., basta a esta sintética análise, porquanto, para além do exame do caso concreto, não será em sede administrativa, em qualquer de suas instâncias, que os contribuintes em geral alçarão sucesso em postulações da espécie, porquanto descabe aos órgãos da própria administração declarar, ainda que incidentalmente, eventual inconstitucionalidade de norma legal ou, sequer, afastar sua aplicação.

Esse aspecto procedimental sugere, em segunda análise, mais uma vez, a impossibilidade de se adentrar o mérito da matéria posta no subitem 2.4, relativa ao eventual “confisco” que representaria a multa de 250% do imposto devido.

Deve-se observar, não obstante, que se o imposto é devido à razão de 5% da base de cálculo, uma multa de 250% do imposto devido representa meros 12,5% do movimento econômico, manifestamente proporcional à infração praticada.

É necessário, nesse ponto, que não se esqueça da gravidade do ato praticado.

A autuação se refere a impostos retidos de terceiros e não recolhidos aos cofres públicos municipais. No campo penal, cremos que diante do arrependimento posterior — a chamada “ponte de prata” (art. 16 da Lei Penal), que possibilita recaia sobre o infrator penalidade menos gravosa, ou mesmo das leis específicas que tratam dos efeitos do pagamento tributário antes do oferecimento da denúncia —, o crime de sonegação (aqui caracterizado pela falta de repasse de tributo recolhido de terceiros), tenha se esvaído; no entanto, o pagamento havido após o início da ação fiscal, se, obviamente, se presta a que não se inclua no lançamento o imposto pago (que não poderia ser exigido em duplicidade), não afasta a imposição tributária penal.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Acórdão nº 15.724**

O Código Tributário Nacional, na Seção IV (Responsabilidade por Infrações) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigações Tributárias), todos integrantes do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário), mais precisamente no art. 138, e, especialmente, no seu parágrafo único, é claro, ao estabelecer:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Esta norma é repetida pelo CTMRJ em seu art. 241, cuja redação omitimos, em face da identidade dos textos.

Na mesma linha, o art. 45 do Decreto "N" n.º 14.602/96 sintetiza:

Art. 45. O início do procedimento exclui a espontaneidade da parte obrigada ao cumprimento das normas constantes da legislação tributária.

Outrossim, cabe esclarecer que não procede a contestação ao percentual da multa aplicada – de 250% do valor do imposto devido, porque esse percentual foi fixado consoante a natureza e a gravidade do ilícito cometido, e plenamente de acordo com o previsto no Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

Também não tem cabimento a tentativa de demonstrar o suposto rigor excessivo da penalidade, a partir da soma das multas de 250%, aplicadas em dois dos itens, com a de 60%, aplicada no terceiro item, para chegar à incrível “soma” de 560%. Tal operação contraria a lógica matemática, porquanto cada item tem sua própria multa, não tendo significado a soma dos percentuais aplicados em infrações diversas.

Sendo assim, a imposição da multa penal, por atender aos princípios da legalidade e da razoabilidade, jamais poderá caracterizar uma afronta aos princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade, como pretendido pela Recorrente.

Em razão dos fundamentos expostos, voto pelo **IMPROVIMENTO** do recurso voluntário, restando mantida a decisão de primeira instância administrativa que indeferiu a impugnação ao Auto de Infração nº 102826, de 8 de outubro de 2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Acórdão n° 15.724**

## **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **PRÓ-SAÚDE – ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E HOSPITALAR** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, acolher parcialmente a preliminar de não conhecimento do recurso, suscitada pela Representação da Fazenda, nos termos do voto da Relatora.

2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de impossibilidade de análise do pedido de cancelamento da multa por inconstitucionalidade, suscitada pela Representação da Fazenda, nos termos do voto da Relatora.

3) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 15 de dezembro de 2016.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**DIRCE MARIA SALES RODRIGUES**  
CONSELHEIRA RELATORA