Acórdão nº 03/2024

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE NOVA FRIBURGO

Processo de Impugnação n° 5.077/2016
Recorrente: Município de Nova Friburgo
Recorrido(a): Maria Denir Coelho Souza
Relator: Conselheiro Hugo Leonardo de Carvalho

EMENTA: REMESSA NECESSÁRIA. COBRANÇA DE MULTA POR CONSTRUÇÃO SEM LICENCIAMENTO PRÉVIO. COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) SOBRE LEGALIZAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL MULTIFAMILIAR. PROVIMENTO PARCIAL QUANTO AO MÉRITO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos da impugnação nº 5.077/2016 em que é recorrente o Município de Nova Friburgo/RJ e recorrido a Sra. Maria Denir Coelho Souza. ACORDAM os Conselheiros que integram o Conselho de Contribuintes de Nova Friburgo, por UNANIMIDADE, em DESPROVER O RECURSO, nos termos do voto do Conselheiro Relator.

RELATÓRIO

Trata-se de Remessa Necessária em decorrência da decisão proferida pela Junta de Recursos Fiscais (JRF), órgão de primeira instância administrativa, no âmbito do recurso interposto por **MARIA DENIR COELHO SOUZA**, inscrita no CPF/MF sob o n° 711.644.307-00. A referida decisão concedeu **procedência parcial** à petição da recorrida, nos seguintes termos:

> *"Vistos e relatados,* ***passam a decidir, por unanimidade, os membros desta Junta de Recursos Fiscais pela procedência parcial da impugnação apresentada neste processo administrativo de n° 5.077/2016, no sentido de assegurar a aplicação da Lei Complementar Municipal n° 114/2017 para afastar a multa cominada com fulcro no Artigo 6º, inciso I, desta LC. Todavia, esta Junta de Recursos pugna pela manutenção da cobrança relativa ao ISSQN***

> ***multifamiliar, haja vista não estar este tributo disposto na legislação em comento e, conforme parecer técnico da Secretaria Municipal de Meio Ambiente, estar correta a base de cálculo aplicada.***"

É relevante destacar que a Junta de Recursos Fiscais, responsável pelo julgamento do recurso, foi instituída pela Portaria n° 1.340/2022, tendo pronunciado seu voto em 03 de novembro de 2022 e, posteriormente, notificado a contribuinte a respeito da decisão em 25 de novembro de 2022, conforme comprovado pela notificação extrajudicial anexada às fls.167 deste procedimento.

Em seguida, o mencionado órgão recursal endereçou os autos à segunda instância administrativa, na forma do art.384 c/c § único, art.400 do Código Tributário Municipal (Lei Complementar n° 124/2018).

> *Lei Complementar n° 124/2018*
>
> *Art. 384. Das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Municipal em primeira instância administrativa, a Junta, obrigatoriamente, recorrerá de ofício ao Conselho de Contribuintes, sob pena de responsabilidade pessoal e/ou funcional de seus membros. (NR) (redação estabelecida pelo art. 18 da Lei Complementar nº 154, de 14.04.2023)*
>
> *§ 1º Sendo o caso de interposição de recurso de ofício e não tendo este sido formalizado, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.*

> *§ 2º Não será interposto recurso de ofício quando a decisão importar em desoneração em valor igual ou inferior ao previsto no caput do art. 335 desta Lei.*
>
> *§ 3º Enquanto não decidido o recurso de ofício, a decisão a ele correspondente não se torna definitiva, permanecendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 400. As decisões do Conselho constituem última instância administrativa para recursos de ofício e voluntários contra atos e decisões de caráter fiscal.*
>
> ***Parágrafo único. Enquanto não instalado o Conselho de Contribuintes, as decisões em segunda instância administrativa serão proferidas pelo Procurador-Geral do Município, que as tomará com base em processo instruído pelo órgão municipal de Fazenda (grifo nosso).***

Outrossim, após a constituição do Conselho de Contribuintes, que ocorreu com a publicação da Portaria n° 1.720, de 12 de dezembro de 2022, o órgão jurídico municipal, em 20/09/2023, endereçou o processo à Secretaria do referido Conselho, conforme consta no relatório de histórico de andamento de atividades do Sistema de Gestão de Protocolo municipal.

É o relatório.

VOTO

Em síntese, a recorrida protocolizou, no ano de 2016, o presente processo a fim de legalizar o imóvel de sua propriedade junto à Fazenda Pública, medida que resultou na confissão da existência do mesmo sem que tenha obtido a autorização prévia para a sua construção. Para tanto, um dos documentos acostados - a planta

baixa - trouxe as características do imóvel, assim como identificou a proprietária e o responsável técnico pela legalização. Após o exame por parte de todos os setores técnicos, em 13/09/2021, foi concedido, pelo Poder Público, o deferimento no documento que alicerçou a legalização.

Isto posto, revelaram-se alguns dados sensíveis à apuração fiscal, cujos elementos permitiram à autoridade administrativa que identificasse o sujeito passivo, a matéria tributável, o montante e o fato gerador da exação, além da penalidade cabível. Entre eles, é importante destacar que se tratou de um imóvel residencial multifamiliar, com área total correspondente a 205,41 m^2, localizado à Rua Menezes Vertulli, lote15-A - Alto da Chácara - Nova Friburgo/RJ e com área de mais valia de 227,36 m^2. Frisa-se que a planta contém as assinaturas da proprietária e do responsável técnico, anuindo com os dados apresentados.

Por conseguinte, verifica-se que, após todos os trâmites na Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, até o deferimento da planta/projeto, o processo foi encaminhado para a Secretaria Municipal de Finanças, com o intuito de proceder com a (s) cobrança (s) pertinentes à Pasta.

Dessarte, ante a emissão da Notificação de Lançamento n° 000110/2021, expedida em 04/10/2021, pela qual a recorrida tomou ciência da constituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), no montante de **R$ 6.337,12** e da lavratura da multa da Taxa de Execução de Obra Particular (TFEO), em razão da ausência do licenciamento prévio por parte da prefeitura, no importe de **R$ 5.187,42**, a parte interpôs recurso no dia 18/10/2021, no bojo do próprio processo administrativo.

Por intermédio dele, mediante fundamentos aduzidos em sua petição, foram solicitados, em suma, (i) *"o cancelamento da Notificação de Lançamento n° 000110/2021...relativo à cobrança da multa por realização de obra sem autorização*

- TFEO...no valor de R$ 5.187,42...tendo em vista a ISENÇÃO prevista no inciso I art. 6º da Lei Complementar municipal nº 114/2017;" (ii) *"o cancelamento do ISS residencial multifamiliar padrão baixo no valor de R$ 6.337,12...tendo em vista que a obra que se pretendeu regularizar...é referente a construção unifamiliar relativo à unidade autônoma com inscrição imobiliária n° 2238100121015-5"* e (iii) *" que seja a impugnante intimada a efetuar o pagamento do ISS tal qual estabelecido na Lei Complementar n° 114/2017 relativa tão somente à sua unidade autônoma..."*.

Assim, com base na impugnação, presentes os pressupostos de admissibilidade, esta remessa necessária deve ser conhecida e recebida no duplo efeito, na forma dos artigos 384 e 388 do Código Tributário Municipal (LC n° 124/2018).

Portanto, passo ao mérito, deliberando a respeito de cada pedido da peça recursal.

I- Isenção da multa por realização de obra sem autorização:

A recorrida alega que a multa por realização de obra sem autorização não deve ser aplicada, uma vez que o art.6° da Lei Complementar n° 114/2017, em seu inciso I, prevê a isenção para a penalidade e, por isso, deve ser cancelada a Notificação de Lançamento n° 000110/2021.

A Junta de Recursos Fiscais (JRF), ao concordar com esta alegação, opinou pela isenção da multa relativa à construção sem licenciamento, consoante entendimento de que a LC 124/2018 (Código Tributário Municipal atual) trouxe norma mais gravosa, devendo ser assegurado o benefício da LC 114/2017, em respeito ao Princípio da Segurança Jurídica e ao Princípio da Especialidade.

Diante disso, faz-se mister o exame mais minucioso dos dispositivos legais que versam acerca das penalidades cabíveis à regularização edilícia no município, no caso, os artigos 6° e 10 da Lei nº 114/2017. O primeiro afirmava ser isenta a **multa penal** pela construção sem licenciamento prévio, desde que cumpridos os requisitos da lei. O segundo previa, à época do fato gerador (2021), a aplicação de **multa pecuniária** ao proprietário e ao responsável técnico pela construção em valor próprio, ou seja, 1.420 UFIR-RJ, sem prejuízo das sanções civis e penais previstas na legislação vigente. As redações das normas foram alteradas pela Lei Complementar n° 150/2022 e pela Lei Complementar n° 157/2024 e, em consequência disso, o art.6º não menciona mais a isenção da multa penal e o art.10 passou a prever a aplicação da multa do §3º do art.224 da LC n° 124/2018 (CTM) e não mais a pena de 1.420 UFIR-RJ, tornando-a menos gravosa.

Lei Complementar nº 114/2017 (redação original)	**(NR) (redação estabelecida pelo art. 6º da Lei Complementar nº 157, de 02.05.2024)**
Art. 6º Aos interessados que protocolarem seu pedido de regularização junto à SEMMADUS, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados a partir de 30 (trinta) dias da data de publicação desta Lei, serão concedidos os seguintes benefícios:	Art. 6º Aos interessados que protocolarem seu pedido de regularização junto à SEMMADUS, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados da data de publicação desta Lei, será possível o parcelamento dos valores apurados a título de Mais Valia, Taxa de Fiscalização de Execução de Obras TFEO e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em até 36 (trinta e seis) meses, com parcela mínima de R$ 50,00 (cinquenta reais) ao mês, acrescido de juros compensatórios no percentual de 1% ao mês e correção monetária.
I - isenção da multa penal pela construção sem o licenciamento prévio;	
II - desconto de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores oriundos dos cálculos das Taxas de Licença de Edificações de Obras Particulares - TLEOP; e	
III - o pagamento do saldo das taxas previstas no inciso II poderá ser efetuado da seguinte forma:	
a) à vista com 60% (sessenta por cento) de desconto;	
b) em 12 meses com 50% (cinquenta por cento) de desconto, acrescido com juros simples de 6% (seis por cento) ao ano; e	
c) em 24 meses com 40% (quarenta por cento) de desconto, acrescido com juros simples de 6% (seis por cento) ao ano.	
§ 1º Decorrido o prazo estipulado para a solicitação de regularização do imóvel por iniciativa do interessado, os benefícios de que trata o caput e seus incisos não serão mais concedidos.	§ 1º Decorrido o prazo estipulado para a solicitação de regularização do imóvel por iniciativa do interessado, os benefícios de que trata o caput não serão mais concedidos.

§ 2º Poderá ser prorrogado por até duas vezes o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, por intermédio de Decreto Municipal.	§ 2º Nos termos do art. 223, inciso I e V, da Lei Complementar Municipal nº 124/2018, são isentos da TFEO, dentre outras hipóteses legais, a construção, reconstrução, acréscimo, modificação, reforma ou conserto de edificação de tipo popular, destinada a família de baixa renda, com área máxima de construção de 60 m^2 (sessenta metros quadrados), quando requerida pela própria, para sua moradia, não podendo o mesmo ser proprietário de qualquer outro imóvel; bem como as construções proletárias quando executadas em áreas de interesse social e as construções proletárias executadas por empresas públicas estaduais e federais ou quando executadas por instituições privadas sem fins lucrativos financiadas com recursos públicos, sempre que destinadas a famílias de baixa renda, conforme definições da referida Lei.
§ 3º O(s) pagamento(s) relativo(s) ao(s) valor(es) decorrente(s) do cálculo da Mais Valia (Lei Complementar Municipal nº 61/2012) poderão ser parcelados em até 36 (trinta e seis) meses, com parcela mínima de R$ 50,00 (cinquenta reais) ao mês.	§ 3º O prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias previsto no caput, poderá ser prorrogado por até 2 (duas) vezes, por intermédio de Decreto Municipal.
	§ 4º Ficam isentos, exclusivamente, das taxas concernentes à regularização, os imóveis com área construída até 60 m^2 (sessenta metros quadrados), cujo proponente possua renda familiar de até três salários mínimos, comprovada através de avaliação socioeconômica.
(...)	(...)
Lei Complementar nº 114/2017 (redação original)	**(NR) (redação estabelecida pelo art. 1º da Lei Complementar nº 150, de 09.08.2022)**
Art. 10.	Art. 10. A partir do sancionamento desta Lei, para todas as construções que se iniciarem sem a prévia licença da autoridade municipal competente, ficam os infratores submetidos às seguintes sanções:
I - multa pecuniária aplicável ao proprietário, ao responsável técnico pela construção e ao construtor, individualmente e isoladamente, no caso de descumprimento do ora disposto, a qual, deverá ser emitida pelo setor de fiscalização no valor de 1.420 (hum mil e quatrocentos e vinte) UFIR-RJ - Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro, sem prejuízo das demais sanções civis e penais previstas na legislação vigente;	I - multa pecuniária aplicável ao proprietário e ao responsável técnico pela construção, conforme § 3º do art. 224 da Lei Complementar Municipal nº 124, de 28 de setembro de 2018 (Código Tributário Municipal);
	II - embargo imediato da obra, sem prejuízo da aplicação da multa a que se refere o inciso I deste artigo;
	III - necessidade de protocolização junto a SEMMADUS, no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco dias), projeto de legalização da construção, ficando ciente de que não o fazendo incidirá sobre o infrator proprietário do imóvel, nova multa no valor previsto no inciso I deste artigo, acrescida de 50% (cinquenta por cento); e
IV - decorridos 60 (sessenta) dias sem que tenha sido protocolizado junto a SEMMADUS o projeto de legalização da obra, fica o proprietário obrigado a realizar a demolição de todas as obras executadas sem autorização da municipalidade, sendo ainda, aplicada multa no valor de 2.840 (duas mil e oitocentos e quarenta) UFIR-RJ - Unidade Fiscal de Referência do Estado do Rio de Janeiro, que se repetirá a cada trinta dias acrescida de 50% (cinquenta por cento) sobre a multa anterior, até a efetiva demolição das obras.	IV - decorridos 60 (sessenta) dias sem que tenha sido protocolizado junto à SEMMADUS o projeto de legalização da obra, fica o proprietário obrigado a realizar a demolição de todas as obras executadas sem autorização da Municipalidade, sendo, ainda, aplicada a multa pecuniária no valor correspondente ao estipulado no inciso I deste artigo, que se repetirá a cada 30 (trinta) dias, acrescida de 50% (cinquenta por cento) sobre a multa anterior, até a efetiva demolição das obras.
	Parágrafo único. Nos casos de processos administrativos de legalização da construção irregular, a multa será cobrada em conformidade com o estabelecido no Código Tributário Municipal.

À vista do exposto, considerando que estamos tratando de multas de naturezas distintas (a multa do art.6º possui natureza penal e a do art.10 tem natureza administrativa), e que o agente fiscal lavrou aquela prevista no art.10 da LC n°114/2017, por identificar que a construção ocorreu sem licenciamento prévio - infração de natureza administrativa -, este fato acarreta na lavratura da multa pecuniária e não da multa penal (esta isenta pela lei). A consequência lógica disso é que a decisão de primeira instância seja reformada, notadamente no sentido de se manter a sanção à recorrida, pois realizou sua obra sem a autorização da prefeitura, nos moldes legais. Outrossim, esse entendimento resta corroborado, mediante análise do parágrafo único, do art.10 da LC 150/2022, como evidenciado acima e repisado a seguir.

> *Art. 10. A partir do sancionamento desta Lei, para todas as construções que se iniciarem sem a prévia licença da autoridade municipal competente, ficam os infratores submetidos às seguintes sanções:*
> *I - multa pecuniária aplicável ao proprietário e ao responsável técnico pela construção, conforme § 3º do art. 224 da Lei Complementar Municipal nº 124, de 28 de setembro de 2018 (Código Tributário Municipal);*
> *(...)*
> ***Parágrafo único. Nos casos de processos administrativos de legalização da construção irregular, a multa será cobrada em conformidade com o estabelecido no Código Tributário Municipal.***

Contudo, imperioso observar que a LC n° 157/2024 entrou em vigor antes do julgamento definitivo do caso que ora se discute e, tendo em vista o disposto no art.106, inciso II, alínea “c” da Lei n° 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, o qual determina uma das hipóteses em que a lei poderá retroagir, a fim de que seja

cominada pena menos severa ao contribuinte, a multa de 1.420 UFIR-RJ deverá ser cancelada, para que seja cominada a pena do §3º do art.224 da LC n° 124/2018 (CTM) - menos onerosa.

> *Art. 106. 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:*
> *(...)*
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Como resultado, neste ponto em específico, julgo como inequívoco que a penalidade deverá ser lavrada, no entanto, devendo ser levado em consideração o que dispõe o §3º do art.224 da LC n° 124/2018 (CTM), haja vista a reforma do art.10 da Lei n° 114/2017.

II- Cancelamento do ISS multifamiliar e cobrança do ISS da unidade autônoma:

A parte recorrida protesta pelo cancelamento do ISS lançado com base na identificação da legalização de um imóvel residencial multifamiliar, pois afirma ter buscado, no bojo do presente processo, a regularização de construção residencial unifamiliar. Sendo assim, solicita que seja efetuada a constituição do crédito de ISS *"tão somente"* da sua unidade autônoma.

De maneira cuidadosa, o órgão de primeira instância, antes de proferir sua decisão, realizou consulta perante ao setor que possui *expertise* na Pasta do Meio Ambiente, a respeito da adequação na classificação da obra - se unifamiliar ou

multifamiliar - cuja resposta acusou que existem dois imóveis no endereço e, por essa razão, a construção caracteriza-se como multifamiliar.

Vale frisar que, embora o enquadramento tenha sido de construção multifamiliar, ao realizar o lançamento tributário, o fiscal de tributos considerou apenas a área do imóvel da recorrida (205,41 m^2), conforme documentos apresentados pela proprietária e pelo exame conferido pelos setores da Secretaria de Meio Ambiente ao caso concreto.

Neste sentido, visto que o enquadramento das informações correspondem à situação de fato e de direito, culminando no lançamento do ISSQN (ato vinculado e obrigatório), cujo fato gerador foi a prestação de serviços para a execução da obra, de acordo com o previsto na legislação tributária, não há que se falar em alteração na forma em que o crédito tributário foi constituído, estando corretos os atos administrativos realizados.

Deste modo, reputo como correta a maneira como o agente fiscal procedeu com o lançamento do ISS, bem como a decisão, neste ponto em especial, do órgão de primeira instância.

Conclusão:

Perante as provas e documentos identificados nos autos, que versam sobre a matéria ora debatida, a legislação tributária e a jurisprudência pátria, restou evidente que a presente remessa necessária deve ser admitida na segunda instância e no que diz respeito ao mérito, deve ser **provida parcialmente** pelos motivos indicados, da seguinte forma - (i) manutenção da cobrança do ISSQN em face do imóvel residencial multifamiliar, tendo como base a área de 205,41 m^2 a ser legalizada; (ii) cancelamento da multa de 1.420 UFIR/RJ, para que se proceda com a lavratura da multa prevista no §3º do art.224 da LC n° 124/2018 (CTM).

Por derradeiro, a recorrida deverá ser notificada da decisão.

É como **voto.**

Nova Friburgo, 06 de junho de 2024.

Cons. Hugo Leonardo de Carvalho

RELATOR