



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Processo Administrativo Tributário – Ônus da prova e verdade material – Diligência Fiscal. Conceito, Cabimento e Amplitude do Instituto – Inaplicabilidade ao caso vertente – Análise Casuística - Ônus da prova do contribuinte.

À SSGF,

I. RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo de impugnação a Auto de Infração lavrado contra SICOR – Rio Serviço Integrado do Coração, atualmente em trâmite no Conselho de Contribuintes, no bojo do qual emergiu dúvida acerca da amplitude e cabimento das diligências fiscais determinadas por aquela Egrégia Corte Administrativa ao Setor de Fiscalização como forma de subsidiar a tomada de decisão pelos membros do Conselho.

Os autos se restringem à fase contenciosa do Processo Administrativo Tributário, de modo que o presente é inaugurado pela peça de Impugnação ao Auto de Infração, conforme se vê às fls. 02/11.

Em síntese, a Impugnação aduziu dois fundamentos: inicialmente, alegou a contribuinte a nulidade do Auto de Infração diante da alegada ausência de documentos suficientes que dessem supedâneo à autuação. Afirmou que competiria ao Fisco a prova do fato constitutivo de seu direito, ou seja, o surgimento do fato gerador e que este não teria sido cabalmente provado.



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Em nome do princípio da eventualidade que rege as postulações na teoria geral do processo, aduziu que, caso se considerasse devidamente fundamentado o Auto, ainda assim, seria incorreta a autuação, já que, por se tratar de unidade que possui centro cirúrgico e internação de pacientes, faria jus à alíquota favorecida de 2%, **não havendo motivo para que dividisse, em sua escrita fiscal, serviços diversos.**

O Fiscal defendeu o Auto lavrado, aduzindo que a contribuinte mantinha ala de atendimento ambulatorial, além de possuir como atividade econômica principal no sistema da Receita Federal do Brasil a "atividade médica e ambulatorial restrita a consultas".

Afirma que a alegação da impugnante se funda em redação já revogada pela lei municipal nº 2678/08 que, alterando o preceito contido no art. 91, II, "b" do CTM, teria aclarado o preceito anterior e esclarecido que a alíquota favorecida de 2% apenas se aplicava **aos serviços** de internação ou procedimentos cirúrgicos, **não se estendendo a todos os serviços** prestados com base no subitem 4.03 do Anexo III do CTM.

Diante de tais alegações, o ilustre Representante da Fazenda no Conselho de Contribuintes determinou, como forma de verificação da ocorrência dos fatos geradores, o encaminhamento dos autos para a FSFT a fim de que se realizasse Diligência Fiscal concernente à "circularização de, no mínimo, 03 (três) empresas operadoras de planos de saúde, dentre essas a Unimed – Rio e Unimed – Leste Fluminense, solicitando a comprovação de pagamentos efetuados à título de consultas, exames, complementação diagnóstica, para os meses de janeiro, março, junho, outubro e dezembro de 2010; janeiro e março de 2011, impreterivelmente, de acordo com os artigos 195 e 197, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), c/c o artigo 108 da lei Municipal de Niterói nº 2597, de 30.09.2008 (CTMN)"



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

O setor de fiscalização, por sua vez, contestou o cabimento da diligência no caso, sugerindo o retorno ao Conselho de Contribuinte para que se prosseguisse o julgamento considerando-se as provas já presentes na Ação Fiscal e na Impugnação.

Diante da controvérsia instaurada relativa à necessidade ou não da realização da Diligência no caso, o ilustre Subsecretário de Administração e Gestão Fazendária encaminhou o presente a esta Superintendência Jurídica solicitando pronunciamento sobre necessidade de realização da referida Diligência Fiscal, definindo as hipóteses em que esta tem cabimento e quais os seus limites legais.

Deve se consignar, preliminarmente, portanto, que a presente exposição não se debruçará sobre o mérito da autuação, sob pena de usurpação da competência do e. Conselho de Contribuintes em apreciar o feito, restringindo-se a conceituar e definir o cabimento e amplitude da chamada "diligência fiscal".

II. DINÂMICA DO ÔNUS PROBATÓRIO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – ÔNUS DAS PARTES E VERDADE MATERIAL

É cediço que o Processo Administrativo Contencioso, mormente no âmbito do Processo Administrativo Tributário, é pautado por uma série de princípios que, se não totalmente equivalentes aos incidentes sobre o Processo Judicial, pelo menos guardam forte semelhança.

Uma das características mais peculiares do Processo Administrativo Tributário é que a Administração, no ato de realização do lançamento, tem o dever de coletar todas as provas hábeis a comprovar a ocorrência do fato gerador, permitindo ao



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

contribuinte o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, na forma exigida pela Carta Política.¹

De fato, não se trata simplesmente de um ônus probatório, de realização facultativa e que não acarreta prejuízos apenas para aquele que não o exerce, mas sim de verdadeiro dever jurídico.

Isso porque o Fisco, como a Administração Pública como um todo, é pautada pelo princípio da legalidade, consoante prevê o art. 37 da Carta Magna², sendo dever de ofício realizar os atos cuja prática lhe é imposta por lei, sob pena de que seus agentes sejam responsabilizados funcional e criminalmente.

Para o contribuinte, pelo contrário, há realmente o ônus de provar a ilegalidade do ato praticado, não podendo se furtar a tal pela alegação da incidência do princípio da verdade material. Leia-se, por elucidativa, passagem da obra de Sérgio André Rocha sobre o tema:

A seu turno, para o administrado há verdadeiro ônus de provar, uma vez que, não tendo o mesmo o dever de provar, submete-se a consequências negativas caso não logre demonstrar a procedência dos fatos pelo mesmo alegados.³

Vê-se, portanto, que ao contribuinte também se exige que comprove as alegações que faz.⁴

¹ Art. 5º: LV – aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
(...)

³ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*, 4ª Edição – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.180

⁴ Aliás, é relevante que se diga que o contribuinte deve trazer as provas com que deseja provar a veracidade do alegado em sua peça de Impugnação e não a qualquer momento do procedimento, sendo plenamente aplicável o princípio da preclusão no âmbito do Processo Administrativo. Leia-se



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Aliás, é fundamental que se tenha em mente que o princípio da verdade material não é justificativa para que se exija que a Administração tenha que buscar a verdade a todo custo e nem que deve, em qualquer momento e independentemente do respeito às regras do processo administrativo, analisar as provas que sejam juntadas aos autos. Não se pode deturpar o conceito.

A definição da verdade material, no âmbito do Processo Administrativo e, por consequência, no PAT, é definido de maneira lapidar pelo mesmo autor supra, nos seguintes termos:

"Dessa forma, o princípio da verdade material, corolário da própria imposição da legalidade dos atos administrativos, determina uma tripla exigência: a) que se demonstre, com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; b) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; c) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações."⁵

Vê-se, portanto, que a verdade material não é a busca a todo instante e a todo custo pela verdade dos fatos, mas a adstrição mais ampla possível a estes, dentro da sistemática do Processo Administrativo Tributário.

O Fisco se desincumbe do dever de comprovar a ocorrência dos fatos geradores, ainda que por outros meios que não a verificação caso a caso dos documentos impostos como obrigações acessórias pela lei, como as notas fiscais emitidas pela prestação dos serviços que a recorrente nega ter prestado.

o seguinte aresto proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

"PAF - É preclusa a juntada de provas, laudos ou outros documentos pelo contribuinte em momento posterior à apresentação da peça impugnatória, ressalvadas as hipóteses de impossibilidade de fazê-lo ou de força maior, que devem ser devidamente comprovadas. A competência para julgar a matéria em grau de recurso é do Segundo Conselho de Contribuintes (3º Conselho de Contribuintes - 3ª Câmara. Acórdão 303-00.968)"

⁵ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4ª Edição - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.174



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/006529/2011	28/11/2011		

Aliás, tal conduta é plenamente razoável na teoria das provas, seja em âmbito judicial como administrativo. Não tendo o Fisco como ter acesso às provas mais contundentes da ocorrência do fato gerador, pode e deve utilizar-se de outras provas, inclusive indiciárias, de sua ocorrência, como foi empreendido no caso. A existência de contrato de prestação de serviços em que prevê a realização de consultas e o número de telefone disponível no *site* da recorrente são provas tão capazes de comprovar a regular prestação dos serviços contestados quanto as próprias notas fiscais seriam.

Lembre-se que, mesmo em processos judiciais, são admissíveis todos os meios de prova aptos a comprovar a ocorrência dos fatos necessários à elucidação de uma questão, contanto que não violem a lei (e, por óbvio, a Constituição), a moral e os bons costumes. É o que se verifica no preceito inscrito no art. 332 do CPC, artigo que inaugura o capítulo sobre as provas no Processo Civil:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Aliás, não poderia ser diferente. Se o Fisco estivesse restrito apenas a determinados documentos para a comprovação da ocorrência do fato gerador, bastaria que o contribuinte não os tivesse para inviabilizar a fiscalização e eventual autuação. Não se pode imaginar tamanha restrição na atividade administrativa de lançamento.

III. DILIGÊNCIA FISCAL – CONCEITO, CABIMENTO E AMPLITUDE DO INSTITUTO

Diligência fiscal, em sentido amplo, define qualquer ato de apuração de fatos empreendida por fiscal de tributos e que seja necessário para o exercício das atividades que lhe são cometidas por lei. São feitas diligências no domicílio tributário

**NITERÓI**

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

030/0060529/11



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

dos contribuintes para apurar, mediante a atividade fiscalizatória, o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias.

Contudo, para os efeitos da presente análise, é imperioso que se diferencie a diligência em caráter geral daquela que pode ser determinada pelos órgãos julgadores administrativos como forma de subsidiar as suas decisões.

Esta última não tem escopo tão amplo quanto as demais diligências levadas a efeito pela fiscalização tributária. Tem como fundamento a coleta de dados que sejam necessários para que a autoridade julgadora tenha condições plenas para proferir sua decisão devidamente fundamentada.

Portanto, não se pode emprestar a esta "diligência" a mesma amplitude que é insita às demais diligências empreendidas pelos fiscais de tributos e que se confundem com a própria função destes.

Deste modo, a diligência fiscal, falando aqui já em sentido estrito, deve ser determinada sempre que o conjunto probatório presente nos autos necessite de maiores esclarecimentos, seja necessitando de explicações do fiscal acerca de elementos já constantes nos autos e que, porventura, não tenham ficado claros seja para realização de perícias sem as quais seja impossível julgar a matéria posta.

Sobressai, portanto, que a característica mais importante da diligência fiscal nesse caso, e que a difere da atividade fiscal em sentido amplo, é a impossibilidade de inovação no conteúdo probatório trazido aos autos tanto pelo Fisco no ato do lançamento quanto pelo contribuinte.

Para o Fisco, as provas de que necessite para fundamentar o lançamento impugnado advém do próprio dever de fundamentação da ocorrência do fato gerador, enquanto que, para o contribuinte, os elementos probatórios que traz em

**NITERÓI**

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

030/0060529/2011

86

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

sua Impugnação decorrem do ônus de comprovar a ilegalidade da conduta administrativa.

Lembre-se que, como dito linhas acima, no Processo Administrativo Tributário, a despeito da necessária adstrição ao princípio da legalidade e da autotutela, que lhe é consequência direta, não se podem eternizar as discussões nem a atividade instrutória, sob pena de tornar todo o procedimento legal inútil e o controle dos atos administrativos interminável.

É exatamente por isso que incidem, em sua plenitude, as regras de preclusão, admitidas em suas três modalidades: temporal, lógica e consumativa.

Deste modo, a juntada de provas para a defesa do lançamento e para sua Impugnação tem momentos certos, que não podem ser ignorados pelo julgador. Nesse sentido pode-se mencionar o preceito inscrito no §4º do art.16 do Decreto Federal nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União:

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Diante disso, conclui-se que a diligência fiscal a ser determinada pela autoridade julgadora não pode se destinar a trazer aos autos provas que deveriam ser trazidas pelo Fisco, na atividade de lançamento e nem pelo contribuinte, para impugnar sua validade.



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Percebe-se, assim, que a determinação da diligência deve ser medida excepcional e necessária, destinada que é apenas a esclarecer os elementos de prova que já estão presentes nos autos.

Caso os elementos trazidos pelo Fisco sejam insuficientes a fundamentar o lançamento realizado, não se deve determinar a realização de diligência para complementá-lo, mas sim declarar nulo o ato administrativo por falta da necessária comprovação da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, se o contribuinte não trazer aos autos provas hábeis a concluir pela ilegalidade da autuação realizada, deverá ser mantido o lançamento, não se olvidando que o contribuinte sempre terá a chance de juntar as provas que deixou de carrear aos autos do contencioso administrativo em âmbito judicial.

A jurisprudência administrativa é fértil em arestos relativos ao cabimento da determinação de diligências apenas quando houver comprovada necessidade para a solução da questão e não constituir-se em nova fiscalização:

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE - Não há que se falar em preterição do direito de defesa se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, abrangendo não só questões preliminares como também de mérito. PEDIDO DE DILIGÊNCIA - Estando presentes nos autos todos os elementos essenciais ao lançamento, é de se indeferir o pedido de perícia e diligência, não podendo este servir para suprir a omissão do contribuinte na obtenção de provas, que a ele competia produzir (Primeiro Conselho de Contribuintes. Processo nº 10945.011980/2002-30. Data da sessão: 29/03/2007)

PAF - DILIGÊNCIA - CABIMENTO - A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, quando entendê-la necessária. Deficiências da defesa na apresentação de provas, sob sua



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

responsabilidade, não implica na necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas.
NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA - INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá pedidos de diligência ou perícia que entender impraticáveis ou prescindíveis para a formação de sua convicção sem que isto se constitua cerceamento de direito de defesa. **MPF - PRORROGAÇÃO - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - NÃO ENTREGA AO CONTRIBUINTE - EFEITO** - A partir da Portaria SRF nº 3.008, de 2001, no caso de prorrogação de procedimento fiscal regularmente cientificado ao contribuinte, não é causa de invalidade da ação fiscal a falta de fornecimento, ao contribuinte, do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal. **IRF - INCIDÊNCIA PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA OU SEM CAUSA** - A incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou não comprovada a operação ou sua causa, somente ocorre, quando comprovadas as circunstâncias materiais de que os pagamentos em questão foram realmente efetuados, nos termos do art. 61 e parágrafo 1º, da Lei nº 8981, de 1995. Preliminares rejeitadas. Recurso provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. Processo nº 1516.003285/2004-89)

NORMAS PROCESSUAIS - DILIGÊNCIA - O pedido de diligência deve estar apropriadamente fundamentado, não se prestando para esse fim os dispositivos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, contidos no art. 18, § 3º, que se destina a procedimentos que são privativos do Conselheiro-Relator, e § 7º, que diz respeito a pedido de diligência, que deve ser endereçado ao Presidente da Câmara, ao qual compete apreciar sua viabilidade, procedimentos esses que são preparatórios e anteriores ao julgamento da lide. O pedido de diligência, para ser acatado, requer, ainda que a exposição dos motivos em que se fundamenta demonstre sua absoluta necessidade, visando fornecer ao julgador informações que não possam ser obtidas nos autos do processo fiscal. **PRECLUSÃO** - Escoado o prazo previsto no artigo 33, do Decreto nº 70.235/72, opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados,



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

020/00529/11

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

mesmo, porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. PIS/FATURAMENTO - VIGÊNCIA DAS LEIS COMPLEMENTARES N^{os} 07/70 e 17/73 - A declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n^{os} 2.445/88 e 2.446/88, retirados do ordenamento jurídico nacional pela Resolução do Senado Federal n^o 49/95, produziu efeitos ex tunc, significando dizer que, juridicamente, no caso em apreço, é como se nunca tivessem existido, em nada alterando a vigência dos dispositivos das leis complementares que pretenderam alterar. PRAZO DE VENCIMENTO/LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE - A legislação ordinária que estabeleceu novos prazos de recolhimento da contribuição, alterando o prazo originalmente fixado no parágrafo único do artigo 6^o da Lei Complementar n^o 07/70, e que, não foi objeto de questionamento, vigorou à plenitude no período de referência, surtindo todos os seus efeitos legais. Recurso a que se nega provimento. (2^o Conselho de Contribuintes - 3^a Câmara. Acórdão 203-07235)

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL PRECLUSÃO PROCESSUAL - a apresentação de argumento não suscitado na fase impugnativa, impede sua apreciação na fase recursal, ocorrendo a preclusão processual. PEDIDO DE PERÍCIA - O pedido de perícia deve observar os requisitos legais, sendo prescindível quanto a fatos que possam ser corroborados com a juntada de documentos. OMISSÃO DE RECEITAS/SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO - Se a pessoa jurídica não logra comprovar a origem dos recursos supridos pelos sócios, nem a efetividade da entrega, prevalece a omissão de receitas calcada no artigo 181 do RIR/80. COMPROVAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS - As despesas devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, guardando pertinência com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica e, principalmente, referindo-se a serviços efetivamente prestados e a bens realmente adquiridos. DOAÇÕES - LIMITE DO LUCRO OPERACIONAL - Não cabe a recomposição do lucro operacional, nele incluindo receitas omitidas tributadas na ação fiscal, para efeito de determinar o limite legal de dedutibilidade. MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, cabe a aplicação da multa qualificada. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS - Consoante reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes não cabe a exigência da Contribuição para o PIS



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

030/0060529/2011
90

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

com fulcro nos Decretos lei 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - Não cabe a exigência dos encargos da Taxa referencial Diária - TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991. DECORRÊNCIA - Se os lançamentos repousam no mesmo suporte fático devem lograr idênticas decisões. Recurso parcialmente provido. (1º Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara. Acórdão 101-92.604)

PERÍCIA - CERCEAMENTO DE DEFESA - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado pela apresentação de livros e documentos. O indeferimento motivado de realização de perícia não acarreta cerceamento do direito de defesa da parte, com a conseqüente nulidade do julgado. IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO - A ação fiscal deve levar em conta, ao proceder o lançamento de ofício, os prejuízos declarados pelo contribuinte, compensando-os. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido. (1º Conselho de Contribuintes - 2ª Câmara. Acórdão 108-05.550)

Em síntese, a diligência se presta a elucidar questão que, já constante dos autos, não tenha ficado clara ou necessite de esclarecimentos para que possa ser devidamente avaliada. Não pode a diligência servir para suprir a omissão na atuação probatória do Fisco ou do contribuinte, sendo determinada apenas de forma excepcional e necessária para o deslinde da questão.

IV. DESCABIMENTO DA DILIGÊNCIA FISCAL NO PRESENTE CASO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE

Após a definição da forma de divisão do ônus probatório entre as partes, lembrando que o Fisco tem verdadeiro dever de provar, e da caracterização do âmbito de aplicação do instituto da diligência fiscal, passa-se a analisar se, no caso que ora se apresenta, há cabimento e utilidade para a sua realização.



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Afirma a recorrente que competiria ao Fisco a prova do fato constitutivo de seu direito, qual seja, a ocorrência do fato gerador referente à prestação de serviços de atendimento ambulatorial e consulta médica.

Dispõe que não poderia ser compelida a comprovar fato negativo, ou seja, de que não prestou quaisquer serviços dessa natureza e que, inclusive, juntou contratos realizados com operadoras de planos de saúde que não previam a prestação de serviços de atendimento ambulatorial ou de consulta médica.

O que a recorrente quer afirmar é que era **ônus do Fisco** comprovar que prestou tais serviços, de modo a atestar a materialidade da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, requerendo, diante da ausência de tais provas, a nulidade do Auto de Infração lavrado.

Afirma, cabalmente, que não presta serviços ambulatoriais, conforme alega comprovar através de contrato de prestação de serviços à sociedade World Assist. (curiosamente há **uma cláusula específica sobre "dos atendimentos ambulatoriais e exames diagnósticos" - cláusula sexta - que desmente sua própria alegação**).

O próprio representante da Fazenda no Conselho de Contribuintes faz referência ao *site* da contribuinte na internet que **prevê telefone para marcação de consultas**.

Diante disso, percebe-se que o Fisco comprovou, com documentos contundentes, a provável ocorrência dos fatos geradores, mesmo diante da falta de informações pormenorizadas nos livros fiscais da contribuinte. Deve-se ter em mente que o Fisco também não pode ser compelido a produzir provas impossíveis ou altamente trabalhosas, chamadas diabólicas, incluindo aqui aquelas que não possam ser produzidas por algum motivo imputável ao próprio contribuinte.



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Conforme apontado pela FCEA, as notas fiscais eram emitidas para os planos de saúde **sem a discriminação de serviços de internação e quaisquer outros, dificultando a avaliação do Fiscal de Tributos de quais serviços eram ambulatoriais e consultas e quais eram referentes a pacientes internados ou em procedimento cirúrgico.**

Inicialmente, deve-se consignar que é notória a prestação de serviços de consultas pela contribuinte, conforme farta documentação apresentada na Ação Fiscal e, como se viu, da prova juntada pela própria recorrente.

Como se pode perceber da própria peça de Impugnação oferecida pela contribuinte, a mesma afirma que, propositadamente, não fazia a divisão em sua escrita fiscal dos serviços tributados à alíquota ordinária de 3% (três por cento) daqueles tributados pela alíquota privilegiada de 2% (dois por cento), referentes aos serviços médicos prestados a pacientes internados ou em procedimento cirúrgico.

A contribuinte confessa que acreditava fazer jus à alíquota de 2% (dois por cento) para todos os serviços prestados por ela, pautando-se no art. 91, II, "b" da lei 2597/08.

Contudo, como é fato notório, a redação do referido preceito foi alterada pela **lei nº 2678 de 30 de dezembro de 2009** para passar a demonstrar, com mais clareza, que o benefício era restrito apenas aos serviços descritos (em internação ou procedimento cirúrgico) e não a todos os serviços prestados por aquele contribuinte que os empreendia em seu estabelecimento.

Como se percebe do **Auto de Infração** (fl.39), a autuação se restringiu a fatos geradores ocorridos nos **meses de abril a dezembro de 2010**, portanto, **após** a modificação que aclarou o sentido da norma, não deixando espaço para qualquer dúvida acerca de seu âmbito de aplicação.



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Deste modo, ainda que, antes da alteração levada a efeito pela lei nº 2678 de 30 de dezembro de 2009, a recorrente pudesse alegar dúvida quanto a real extensão da alíquota de 2% (dois por cento), não poderá dizer o mesmo diante da nova redação do preceito.

Aliás, mesmo na redação anterior do Código Tributário Municipal, o entendimento já era aquele que posteriormente ficou aclarado pela modificação legislativa levada a efeito.

Caso tivesse dúvida acerca da novel disposição, poderia se valer dos instrumentos administrativos e judiciais para se preservar de eventual autuação, formalizando processo de consulta perante a SMF ou ajuizando Ação de Consignação em Pagamento e depositando os valores discutidos.

Assim não fazendo, assumiu o risco da autuação e deliberadamente manteve sua escrita genérica, sem distinção pormenorizada dos serviços.

O Fisco, por sua vez, diante da falta de dados pormenorizados acerca dos serviços prestados, aplicou o preceito contido no art. 79 do Código Tributário Municipal, plenamente aplicável ao caso:

Art. 79. Se no local do estabelecimento, ou em seus depósitos ou em outras dependências, forem exercidas atividades diferentes, sujeitas a mais de uma forma de tributação, deverão ser observadas as seguintes regras:

(...)

II - no caso de atividades tributadas com alíquotas diferentes ou sobre o movimento econômico total ou com dedução, e se na escrita não estiverem separadas as operações por atividades, ficarão as mesmas, em sua totalidade, sujeitas à alíquota mais elevada, que incidirá sobre o movimento econômico total.



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Aliás, o preceito descrito acima existe exatamente para que o Fisco não fique à mercê de eventual conduta omissiva do sujeito passivo que, por não manter a escrita fiscal dentro dos parâmetros legais, dificulta ou, até mesmo, impede a atividade fiscalizatória.

Diante dessa previsão, há verdadeira inversão do ônus da prova, absolutamente justificável diante das circunstâncias. Trata-se de presunção relativa em benefício do Fisco, cabendo ao contribuinte impugná-la pelos meios cabíveis.

O Fisco considera como tributável à alíquota mais gravosa todo o movimento econômico do sujeito passivo, impondo ao contribuinte que não mantém sua escrita na forma prevista em lei o encargo de comprovar quais serviços são os sujeitos à alíquota mais benéfica. O Fisco deixa de provar o fato constitutivo do seu direito, passando o contribuinte a ter a obrigação de comprovar a ausência deste fato.

Não se trata de cerceamento ao direito de defesa, muito pelo contrário. Há apenas a natural atribuição da atividade probatória da inoccorrência do fato gerador (pelos documentos que o contribuinte, por lei, deve manter) diante da absoluta impossibilidade, dentro dos poderes disponíveis à fiscalização, para apurar a ocorrência do fato imponible.

Ninguém melhor para provar em que consiste sua atividade que aquele que a presta regularmente e que tem a obrigação legal de mantê-la escriturada. **Ainda mais diante de uma novel legislação que crê ter significado duvidoso.**

Como se vê dos autos, o contribuinte apenas trouxe, juntamente com sua Impugnação, seu contrato social e alguns contratos de prestação de serviços médicos hospitalares (um dos quais prevê, como já pontuado, os serviços que a recorrente nega prestar).



Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

Deste modo, se por um lado não compete ao Fisco comprovar aquilo que deve ser feito pelo contribuinte, por outro se observa que o contribuinte não pode mais trazer documentos para comprovar sua alegação, diante da ocorrência da preclusão.

A diligência requerida, portanto, destinando-se a fazer prova de fatos que deveriam ter sido provados pelo contribuinte em sua peça de Impugnação, é destituída de necessidade e utilidade, não se enquadrando nos casos em que a jurisprudência a entende por admissível.

V. CONCLUSÃO

Ante o exposto, conclui-se:

- A "diligência fiscal" não tem escopo tão amplo quanto as demais diligências levadas a efeito pela fiscalização tributária, tendo como fundamento a coleta de dados que sejam necessários para que a autoridade julgadora tenha condições plenas para proferir sua decisão devidamente fundamentada;
- A diligência fiscal, falando aqui já em sentido estrito, deve ser determinada sempre que o conjunto probatório presente nos autos necessite de maiores esclarecimentos, seja necessitando de explicações do fiscal acerca de elementos já constantes nos autos e que, porventura, não tenham ficado claros seja para realização de perícias sem as quais seja impossível julgar a matéria posta;
- Diante da ausência de separação dos serviços tributados por alíquotas diferentes na escrita fiscal do contribuinte, a solução



NITERÓI
PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

030/00529/2011

96
10

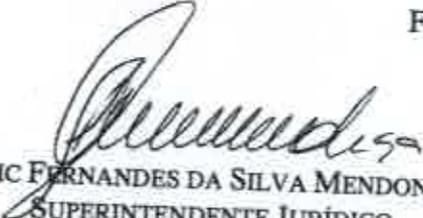
Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/0060529/2011	28/11/2011		

legal é a incidência da alíquota maior sobre o movimento econômico do sujeito passivo, havendo a **inversão do ônus da prova**, de modo que este deverá comprovar através de documentos que estejam a sua disposição, a não ocorrência do fato gerador, na forma que expresso pelo Fisco na autuação.

- *In casu*, não se vislumbra a ocorrência das premissas que permitem a determinação da diligência, visto que se destinam a comprovar fatos que deveriam ter sido provados pelo contribuinte em sua Impugnação e que, não sendo provados, não podem o ser no momento devido à ocorrência da preclusão.

É o parecer.

FSJU, 17 de outubro de 2014


ERIC FERNANDES DA SILVA MENDONÇA
SUPERINTENDENTE JURÍDICO
MAT. Nº 239.956-0

Processo nº 30/60.530/11
SICOR Rio Serviço Integrado do Coração Ltda.
Rua Dr. March nº 207 Niterói
Auto de Infração nº 00.553, de 1º de novembro de 2011.
Inscrição Municipal nº 103520-3.

Recebido o processo para a continuação ao parecer iniciado, nas folhas 69 a 70, desta Representação Fazendária, as quais se integram a esta parte final – em retorno de diligências *à Superintendência de Fiscalização, conforme folhas 73 a 76, assim como, à Superintendência Jurídica - em 02.10.2014 – por iniciativa do Subsecretário de Administração e Gestão Fazendária, conforme folhas 78 a 96,* temos a informar que se trata de cobrança de *diferença* de recolhimento de imposto sobre serviços, referente às receitas de serviços prestados de atendimentos hospitalares e de clínicas, *no período de janeiro a março de 2010.*

Cinge-se a controvérsia ao procedimento do recorrente ter aplicado à alíquota benéfica, de ISS, de 2 % sobre todas as suas receitas de serviços, quando – entende o agente fiscal, sendo acompanhado pela decisão de 1ª. Instância – que a citada alíquota somente seria aplicada às receitas provenientes de serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais.

Às receitas *provenientes de serviços prestados a atendimentos ambulatoriais ou consultas* deveria ser aplicada a alíquota de 3%.

Não havendo à recorrente separado – na sua Contabilidade Contábil e Fiscal – as duas espécies de receitas, e, amparado, no inciso II, do art. 79, da Lei nº 2.597, de 30.09.2008 (CTMN), o qual tem a seguinte dicção:

Art. 79 - Se no local do estabelecimento, ou em seus depósitos ou em outras dependências, forem exercidas atividades diferentes, sujeitas a mais de uma forma de tributação, deverão ser observadas as seguintes regras:
I - se uma das atividades for tributada de acordo com o movimento econômico e a outra com o imposto fixo, e se na escrita não estiverem separadas as operações das duas, o imposto relativo à primeira atividade será apurado com base no movimento econômico total, sendo devido, além disso, o imposto fixo relativo à segunda;
e
II - no caso de atividades tributadas com alíquotas diferentes ou sobre o movimento econômico total ou com dedução, e se na escrita não estiverem separadas as operações por atividades, ficarão as mesmas, em sua totalidade, sujeitas à alíquota mais elevada, que incidirá sobre o movimento econômico total.

30/0530/11

Wílton de Souza Duarte
Mat. 226.514-8
100

O agente fiscal fez incidir a alíquota de 3% sobre **receita total do recorrente, presumivelmente dos dois tipos de serviços**, descontando-se os valores já recolhidos, resultando na cobrança da diferença através do auto de infração em questão.

Em forma recursal, insiste a recorrente – **preliminarmente** - na nulidade do auto de infração sob o argumento de que não bastaria à fundamentação da autuação, nos contratos de prestação de serviços com as operadoras, a simples menção de atendimentos de prestação de serviços ambulatoriais e de emergência, sem internação; aduzindo que aqueles contratos – de caráter de adesão – não poderiam caracterizar a efetivação da prestação de serviços. Deveria o Fisco, sim, trazer à autuação a comprovação da prestação daqueles serviços por meio de notas fiscais. Acrescentando que é de rigor que o *ônus probandi* seja distribuído à Fazenda. Ademais, sem a presença das notas fiscais à possibilidade da recorrente oferecer eficaz e meticulosa resistência fica reduzida, o que acarreta o cerceio do direito de defesa. Por isso, invoca o art. 20, inciso III, do Decreto nº 10.487/09. **No mérito**, invoca o descumprimento pelo Fisco do ônus da prova quanto ao fato gerador do crédito tributário como bem está redigido no § 1º, do art. 33, do Decreto nº 10.487/09 [À Fazenda Municipal cabe o ônus da prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, ao impugnante, o ônus da prova da extinção ou de exclusão do crédito exigido]. Reafirma a ausência nos autos de cópias de notas fiscais de prestação de serviços de consulta ambulatorial, exames, complementação diagnóstica de quaisquer outros sujeitos à alíquota 3%. Aduz que – quanto à obrigação de manter escrita fiscal separada, o ilustre fiscal também cuidou de não reproduzir tais elementos, não trazendo à colação os espelhos dos livros fiscais que sustentariam sua conclusão, ônus que competia à Fazenda Pública. Reafirma que a sua escrita fiscal ostenta apenas serviços tributantes a alíquota de 2%, por um simples motivo: **Não prestou os serviços sujeitos à alíquota de 3%, ou seja, consultas, exames, complementação diagnóstica, etc.** Requer, pelo exposto, o provimento do recurso com a anulação ou reforma da decisão.

Há de merecer comentários, ainda neste relatório, sobre a fundamentação relacionada à solicitação de diligências promovida, com requerimento ao Presidente do Conselho de Contribuintes, por este Representante da Fazenda à Superintendência da Fiscalização, a qual – com base no **profícuo** parecer da Superintendência Jurídica, as folhas 52 a 70 – **foi afastada**.

Sabemos que – na legislação contemporânea municipal, do Município de Niterói – **o art. 65, da Lei nº 2.597, 30.09.2008 (CTMN), alterado pelo art. 1º, da**

Lei nº 2.628, de 30.12.2008, dita a regra de incidência do ISS sobre a prestação de serviços (esses constantes, no Anexo III) **efetivamente realizados**, no território do Município de Niterói, por pessoa física ou jurídica domiciliada ou não no Município de Niterói, **mesmo que não constitua a sua atividade preponderante. Inclusive, a previsão de incidência sobre a importação de serviços.**

Então, de modo esclarecedor, qualquer **serviço prestado ou tomado, inclusive o importado**, que esteja relacionado, no Anexo III, se subsume a incidência do ISS.

Há de se opor à autoridade administrativa fiscal o rígido atendimento – dentro da instabilidade que as circunstâncias oferecem - ao art. 142, do Código Tributário Nacional:

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.

E, de forma de presunção [1] absoluta, entendida essa como norma de fundo, a legislação local – através do artigo 79 - citado anteriormente, autoriza a incidência pela maior alíquota quando atividades diferentes são realizadas na mesma dependência do contribuinte - desde que na escrita fiscal ou contábil – não haja a separação dos registros por atividade.

Ora, às presunções absolutas [2] nada tem a ver com matéria probatória. Trazem, sim, regras de direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.

Aparentemente, o entendimento – deve-se notar – não dispensa à aplicação do art. 142, do CTN. Ou seja, **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**. Melhor dizendo: à possibilidade legal de se fazer a incidência pela maior alíquota, não afasta a obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência da atividade **preponderante** corresponde àquela alíquota, de forma direta ou indireta.

Ora, e – também – certificar-se – através do exame documental - **da inexistência de quaisquer outras prestações de serviços contabilizadas, mas** não conectadas à atividade ou atividades exercidas **preponderantemente**,

30/60 530/11
Nicola de Souza
Mat. 224/08

principalmente, se aquelas tiverem alíquotas mais elevadas do que supostamente autuadas.

A excepcionalidade da autuação pele todo da receita – nestes casos – ainda que de procedência legal – há de exigir, sim, a comprovação da ocorrência do fato gerador preponderante, pois, do contrário, teríamos a necessidade da desclassificação da escrita contábil, junto com a motivação para tal, com a consequente apuração pelo método (indireto) do arbitramento, conforme está determinado (não sendo facultativo ao agente fiscal a sua adoção), no inciso I, do artigo 82, da Lei nº 2.597/08 (CTMN).

Art. 82. O valor da base de cálculo do imposto será objeto de arbitramento quando constatada pela fiscalização qualquer das seguintes hipóteses:

I - se o contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, não possuir ou deixar de exhibir, aos agentes do Fisco, os elementos necessários à comprovação da exatidão do valor das operações realizadas;

II - nos casos de perda, extravio ou inutilização de livros ou documentos fiscais, quando não for possível a reconstituição da documentação fiscal no prazo fixado pela autoridade competente;

III - serem omissas, ou, pela inobservância das formalidades extrínsecas ou intrínsecas, não merecerem fé os livros ou os documentos fiscais ou comerciais exibidos ou emitidos pelos sujeitos passivos ou terceiros legalmente obrigados;

IV - não prestar o contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, após regularmente intimado, os esclarecimentos exigidos pela fiscalização ou prestar esclarecimentos insuficientes ou que não mereçam fé, por inverossímeis ou falsos;

V - existência de atos qualificados em lei como crimes ou contravenções ou que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação, atos esses evidenciados pelo exame de livros e documentos do contribuinte ou responsável, nos casos previstos por lei, ou apurados por quaisquer meios diretos ou indiretos de verificação;

VI - exercício de qualquer atividade que implique realização de operação tributável, sem se encontrar o contribuinte devidamente inscrito na repartição fiscal competente;

VII - prática de subfaturamento ou contratação de serviços por valores abaixo dos preços de mercado;

VIII - flagrante insuficiência do imposto pago face ao volume dos serviços prestados;

IX - serviços prestados sem determinação de preços ou a título de cortesia;

§1º - O arbitramento referir-se-á, exclusivamente, aos fatos geradores ocorridos no período em que se verificarem os pressupostos mencionados nos incisos deste artigo, e cessará após o contribuinte sanar as irregularidades que motivarem a aplicação do mesmo.

§2º - Será aplicada à base de cálculo apurada a alíquota correspondente à atividade de prestação de serviços exercida pelo contribuinte.

§3º - No caso de serem exercidas pelo contribuinte, atividades sujeitas a alíquotas diferentes, será aplicada a alíquota maior à base de cálculo apurada no arbitramento.

De fácil compreensão, devemos destacar que a ausência de normas regulamentares da fiscalização para enfrentar tais circunstâncias, leva os procedimentos de fiscalização à interpretação subjetiva do agente.

Prima face – na distribuição do ônus objetivo da prova no processo administrativo – não é de se excluir a apresentação das provas hábeis a fundamentar os interesses opostos, caso em que importa saber quem responderá pela falta. Para Enrico Allori [Op. citada pg. 26](3) cabe ao Fisco provar a integralidade da situação jurídica base, aquela que dá nascimento ao crédito

30/6053071

Núcleo de Doutrina
Mar. 2015

tributário, **ônus que não é eliminado nem pela presunção de legitimidade do lançamento.**

Tal ônus, segundo Allorio, radica na própria ideia de justiça tributária, cuja concretização é o escopo do Fisco. A Justiça tributária impõe à exata e efetiva aplicação das normas tributárias, combatendo-se a evasão e a elisão, mas sem a exigência do tributo nos casos ou em montantes em que ele não seja devido.

Para – Jarach (4) – à Administração cabe demonstrar que **os elementos de provas fornecidos pelo contribuinte não são confiáveis**. Também, incumbe a ela, Administração, **a prova da impossibilidade da determinação do tributo sobre base certa**, ou seja, da necessidade de utilização de indícios.

Assim, a busca da verdade material não significa seja indispensável chegar a um estado de certeza absoluta a respeito da configuração do fato jurídico tributário. Mas, por outro lado, **implica certo esgotamento de possibilidades em concorrência de materialidade**, ou seja, um esforço efetivo para a caracterização da riqueza tributável. Ela não impede a utilização de indícios, mas força o administrador a não se contentar com eles facilmente.

O recurso à prova indiciária só é legítimo quando houver uma razoável (no sentido proporcional aos objetivos visados), mas não exauriente , pesquisas das provas diretas. Desta forma, o lançamento com base em indícios pode ser derrubado não porque os indícios não sejam confiáveis, e até pode ser esse o caso, mas porque restou demonstrado que o Fisco desprezou, sem qualquer motivação ou com motivação insuficiente, provas diretas que estavam ao seu alcance.

Na doutrina pátria, Paulo Celso B. Bonilha, aplica ao Direito Tributário a regra geral da divisão do ônus, qual seja, a de que sua repartição decorre da relação substancial, do interesse na afirmação do fato. Assim, o ônus dos fatos constitutivos da obrigação tributária recai sobre o ente tributante; o ônus dos fatos extintivos, suspensivos ou impeditivos, sobre o contribuinte.

Quanto ao comportamento do contribuinte, não exige ele, o Fisco, do dever da prova. Ao Fisco cabe o dever de provar os fatos jurídicos tributários, **cuja ocorrência ou real magnitude** é omitida. No que concerne ao ônus da prova da existência de fatos que têm a ver com a extinção ou suspensão do crédito tributário, cabe ele ao contribuinte.

Deixando de lado as linhas gerais do problema, vale destacar algumas questões específicas estudadas pela doutrina.

O ordenamento brasileiro não tem regra geral sobre a divisão do ônus da prova no processo administrativo.

Feito esse breve relato de opiniões, procuraremos agrupar os principais pontos de interesse à nossa exposição.

No § 1º, do art. 33, do Decreto nº 10.487/2009, do Município de Niterói, decreto esse que define as normas e procedimentos relativos ao processo administrativo-tributário, temos:

§1º. À Fazenda Municipal cabe o ônus da prova de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, ao impugnante, o ônus da prova de extinção ou de exclusão do crédito exigido.

Não há dúvidas de que é do Fisco o ônus (mais que ônus, na verdade dever) da prova da existência dos elementos que constituem a obrigação tributária. Ônus que não é alterado pelo comportamento do contribuinte, mesmo quando esse se recusa a prestar informações sobre o fato jurídico tributário. É claro, repita-se, que a ocultação de dados relevantes, além de, por si só, já ser um indício de sonegação, também é uma das justificativas para que a Administração valha-se de provas indiciárias.

No que respeita à utilização de indícios, ou à opção pelo lançamento por estimativa/arbitramento também tem o Fisco o ônus de provar a impossibilidade (relativa, não absoluta) de recurso à prova direta, seja porque ela não foi encontrada (e aqui pesa a omissão do contribuinte) seja porque ela não é digna de confiança (e, então, o Fisco deverá mostrar o porquê). Se o método indireto de apuração, por força da capacidade contributiva e da busca da verdade material, é subsidiário, cabe ao Fisco provar a configuração dos pressupostos que autorizam a sua utilização, um dos quais é a impossibilidade da utilização do método direto.

Não concordamos, por outro lado, em vista dos princípios examinados com a ideia de que, sendo omissor o contribuinte, a ele cabe o ônus de provar que os

30/60530/11

107
Mesa de Sessão
Junho de 2011

indícios utilizados pelo Fisco não são aptos a demonstrar a existência do fato jurídico tributário. A prova da verossimilhança dos indícios, de que eles levam à riqueza tributável, continua sendo do Fisco. E a apresentação de contratos de serviços, como forma de indícios, parece-nos frágeis, já que representam somente negócios jurídicos. **No cotejamento dos indícios, a prova do pagamento daqueles serviços prestados se mostra mais forte do que o simples contrato.**

Ainda, no que concerne à distribuição do ônus da prova, dois problemas merecem análise: **a)** a aplicação, em Direito Tributário, de uma regra de *in dubio* (favorecendo ao contribuinte), e, **b)** a presunção de legitimidade dos atos administrativos (que favorece ao Fisco).

Em Direito Tributário, a regra do *in dubio contra fiscum* tem sido utilizada para se exigir um maior grau de força probatória dos indícios. Daí ser importante agregar substância àqueles.

A seu favor, temos Celso Antonio Bandeira de Melo [5], para quem num Estado de Direito, havendo dúvida, deve esta ser resolvida em favor do presumível infrator.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra provém do princípio da estrita tipicidade em Direito Tributário, do qual se extrai a consequência de que qualquer dúvida é suficiente para afastar a tributação [6]

Passemos, agora, no extremo oposto, ao problema da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Dispõem o art. 204, do CTN que "a dívida regularmente inscrita goza de **presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída**". Seu parágrafo único estatui que a presunção é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, à cargo do sujeito passivo ou terceiro a que aproveite.

Apesar da letra do dispositivo, em sua inteligência não devemos ignorar o que já foi consignado a propósito dos princípios que informam o lançamento tributário, cujo descumprimento não pode ser minimizado com a simples inscrição do débito em dívida ativa. A presunção de legitimidade, em outras palavras, não pode funcionar como um atenuante dos deveres instrutórios do Fisco.

30/60 530/11
106
Núcleo de Assessoria Jurídica
MPL 228.514-8

A presunção de legitimidade assenta-se no fato de que "os atos administrativos, pela qualidade do órgão do qual emanam, que é uma autoridade do Estado, pelas garantias que preveem e acompanham a sua emissão, contêm em si mesmos uma auto-atestação **da sua conformidade com a lei**" (5)

A noção que vimos de reproduzir já nos permite afirmar que, ao invés de apresentar a contraprova de que não deve o tributo, **basta ao contribuinte demonstrar que o ato administrativo não se ateve às exigências impostas para a sua emissão.**

Uma coisa é ter a presunção da legitimidade dos seus atos reconhecida; outra é provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Percebe-se, portanto, que a invocação da presunção de validade do lançamento tributário para atribuir ao contribuinte o ônus da prova em contrário é muitas vezes equivocada, uma vez que para que um ato goze dessa presunção é necessária à indicação concreta e individualizada do fato gerador.

E é neste ponto – que – no caso vertente – este representante, obviamente, usando dos seus valores de conhecimentos (longe de ser o dono da verdade) para se convencer, avaliou como razoáveis os pressupostos fáticos apresentados em autuação, pois – ainda que amparado nas prerrogativas do art. 79, da Lei nº 2.597/08 – entendia um vazio a ser complementado pelas diligências solicitadas.

Não há sequer **uma** demonstração de que **a prestação preponderante autuada** tenha sido realizada ou da impossibilidade para se obtê-la (juntada de cópia de notas fiscais com emissão de forma genérica ou cópia do Razão Contábil da conta de Receita de Serviços consolidada), apesar de que - a acessória – para efeito de autuação – tenha sido – em tese – a prejudicada pela aplicação da alíquota maior. E devemos ressaltar que – neste caso – **os valores totais** lançados nas contas de receitas de serviços (s.m.j.) , e usados como base de cálculo do imposto, não teriam o condão de se transformarem em obrigações tributárias, **por definição.**

Ocorre que à assistência jurídica promovida pelo requerimento de parecer da Superintendência Jurídica da Fazenda – **ressalte-se de proficiência indiscutível** - procedimento de cunho normal administrativo, sobre **a procedência das diligências**

invocadas para adensar ao convencimento deste Representante Fazendário, inverteu o procedimento natural do desencadeamento do processo. Isto porque à interpretação dada à necessidade das diligências destoaram das reais motivações – deste representante - para requerê-las. Posto que – indubitável que as provas em processo têm gradação de importância e aquelas solicitadas viriam a dar densidade, encorpar, etc., àquelas já apresentadas como definitivas e satisfatórias para a decisão de 1ª Instância, as quais, ao ver deste representante, poderiam ser apuradas de maneira de fácil obtenção, satisfazendo a avaliação pertinente e subjetiva – não só deste representante – mas, também, se contrapondo de forma vigorosa ao reclamado pelo recorrente em grau de recurso.

De forma conclusiva, entendo que à possibilidade da juntada de prova do pagamento das consultas – informado pelas empresas operadoras de saúde – viriam a dar maior densidade àquelas já apresentadas, inclusive, em relação aos contratos de serviços apresentados, assim como, a constatação das chamadas para consultas em sites próprios.

Desta forma, entendo que ficou demonstrada – através do parecer da Superintendência Jurídica – neste caso – que a intensidade das provas seria satisfatória para a defesa não só administrativamente, mas, também, em Juízo, caso assim viesse acontecer.

É de suma importância deixar claro que o compartilhamento, neste caso, aos resultados obtidos - dessa forma - demonstra a perfeita integração e respeito pelas funções específicas individualizadas de cada órgão da Secretaria da Fazenda.

Este é o relatório. Passamos ao parecer.

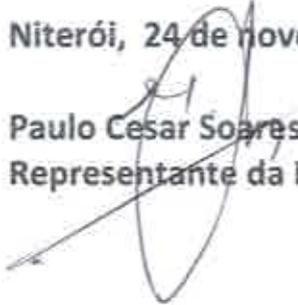
Quanto às alegadas – em preliminar - ausências de provas documentais da parte do Fisco, é de se lembrar de que aquelas foram coligidas na sua própria contabilidade, conforme dizer do agente fiscal em seu parecer (fl.42), não sendo, por outro lado, afastada a afirmação, com a comprovação de que houve imperícia nos serviços apurados.

Reproduz, no mérito, o alegado em preliminar.

Ao contribuinte caberia produzir provas que viessem a desconstituir os elementos coligidos pela ação fiscal, apresentando provas de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda lançar o imposto, sendo insuficientes as informações contidas no recurso para atingir o necessário.

Não havendo – por mais que se possa ser interpretado assim - divergências entre o pugnado, **brilhantemente**, pela Superintendência Jurídica e o assentado por este Representante Fazendário, já que demonstrado que os fundamentos se imbricam em convencimentos – apesar de dosagens diferentes – da validade jurídica das suficientes provas apresentadas no processo, quanto à procedência da autuação, é o parecer no sentido da manutenção da decisão de 1ª Instância, com os fundamentos nesta contidos.

Niterói, 24 de novembro de 2014.


Paulo Cesar Soares Gomes.
Representante da Fazenda

FONTES:

[1] "Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja a existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja a existência é provável". Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo. Saraiva 1972 - 621pgs – pg. 462.

[2] "Presunção absoluta restringe-se à *ratio legis*". Surgik, Aloísio- Presunção absoluta e relativa (teoria da prova) – Saraiva – pg.398

[3] Enrico Allorio (1914-1994) Jurista Italiano.

Professor na Universidade de Pádua, da Universidade Católica de Milão e da Universidade de Milão, é o autor de obras fundamentais da teoria geral do direito, direito tributário e direito processual civil.

Obras Editadas

- A decisão final no que diz respeito ao terceiro (1935)
- O juramento do partido (1937)
- Imposto de Direito Processual (1942)
- Problemas de Direito (1957)

[4] Dino Jarach (27 de Janeiro de 1915, Milão - 26 de março de 1996, Buenos Aires, Argentina) foi um advogado, professor, pesquisador e italiano juiz argentino, autor de vários livros sobre finanças públicas e de direito fiscal.

[5] Bandeira de Mello, Celso Antonio. Imposto sobre a Renda. Depósitos Bancários- sinais exteriores de riqueza. Revista do Direito Tributário, São Paulo, ano 7, n 23/24, pg 101.

[6] Carvalho, Paulo de Barros, sobre os princípios constitucionais tributários. Revista do Direito Tributário, São Paulo, ano 15, n 55, pg 82.

[7] LIEBMAN, Enrico Tullo. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. 3. Edição RJ Forense – 1984 – p 140.

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
30/60.530/11	28/12/11	Nílza da Souza Duarte Aut. 399.514-8	120



PREFEITURA DE NITERÓI

EMENTA: - Diferença de ISS. Serviços médicos e hospitalares. Aplicação da alíquota de 2% pelo recorrente sobre todas as receitas. Não separação das diferentes receitas na contabilidade. Utilização da maior alíquota pelo fisco. Alegação de erro na base de cálculo do tributo. Aplicação de lei que introduziu aumento de alíquota sem observância do Princípio da Anterioridade Nonagesimal. Procedência.

Senhor Presidente,

Trata-se de Recurso voluntário contra decisão de 1ª instância que julgou improcedente impugnação a auto de infração. O auto exige diferença de ISS referente às receitas de serviços de atendimentos hospitalares e de clínicas no período de janeiro a março de 2010. O recorrente utilizou-se da alíquota de 2%, incidente sobre todas as receitas de serviços. Já o Fisco municipal entendeu que a citada alíquota somente seria aplicável às receitas de serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais, ficando as demais atividades sujeitas à alíquota de 3%, desde que houvesse a devida segregação das receitas na contabilidade da recorrente.

Alegou ainda a recorrente haver divergência entre a base de cálculo mensal por ela apurada e a constante do auto de infração.

A Representação Fazendária opina pela manutenção da autuação, concordando com parecer da Superintendência Jurídica da Secretaria Municipal de Fazenda.

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
30/60.530/11	28/11/11	Marcia de Souza Duarte Mat. 406.514-8	111

É o relatório. Passemos ao voto.

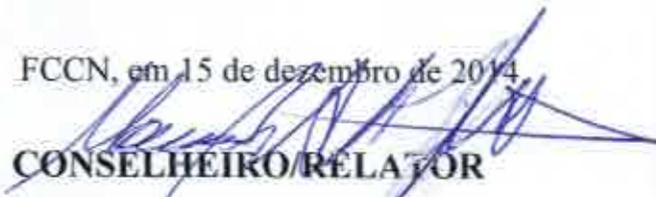
As alegações da recorrente contrárias à aplicação da maior alíquota contrastam com a determinação expressa na legislação. Conforme o relato do fiscal, a recorrente deixou de separar em sua contabilidade as duas espécies de receitas. Isto impôs ao fisco o dever de utilizar a maior alíquota possível (3%), em atenção ao comando inscrito no art. 79, inciso II, da Lei nº 2.597/08.

No que se refere às alegações de inconsistências na base de cálculo do tributo, apurada pelo fiscal, temos a dizer que não logrou a recorrente demonstrar, mediante documentos, a propriedade de sua tese.

Contudo, é de se salientar que o dispositivo legal que fundamentou a autuação foi introduzido pela lei nº 2.679, publicada em 29/12/2009. Assim, sua aplicabilidade se iniciou após 90 dias contados daquela data, podendo alcançar somente fatos geradores a ela posteriores. Como apenas a partir de abril de 2010 a alteração passou a surtir seus efeitos, o período compreendido no auto de infração (janeiro a março de 2010) está além dos efeitos da alteração em tela, tornando aquele insubsistente.

Pelos motivos expostos, é o voto pelo conhecimento do recurso e seu provimento, cancelando-se o auto de infração nº553/11 de 09/11/2011.

FCCN, em 15 de dezembro de 2014.


CONSELHEIRO/RELATOR

30/60530/11

30/60530/11
Mar. 2015

Pedido de Reconsideração.

Representante da Fazenda do Conselho de Contribuintes de Niterói.

Paulo Cesar Soares Gomes

Em: 02 de fevereiro de 2015.

Senhor Presidente.

→ DA 25

Com base nos incisos II, V e VI, do Decreto nº 9.735, de 28.12.2005, Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, este Representante da Fazenda solicita que seja encaminhado ao Secretário de Fazenda o Pedido de Reconsideração sobre o julgado do processo abaixo mencionado, pelos fundamentos a seguir:

Processo nº 30/60.530/11.

SICOR Rio Serviço Integrado do Coração Ltda.

Rua Dr. March nº 207 Niterói

Auto de Infração nº 00.553, de 1º de novembro de 2011.

Inscrição Municipal nº 103520-3.

Período atuado janeiro a março de 2010.

A) APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO NONAGESIMAL TRIBUTÁRIO SEM PROVOCAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

No julgamento do recurso, neste Conselho de Contribuintes, do processo acima, foi aplicado o princípio da noventena ou o princípio da anterioridade nonagesimal, como motivo para a reforma da decisão de 1ª Instância.

Deve se reforçar que em nenhum momento (impugnação ou recurso) o contribuinte arguiu ou levantou qualquer hipótese sobre o princípio nonagesimal.

Infere-se, com isso, que não havendo no processo tal arguição, não pode o julgador portar-se como iniciante de uma tese não discutida em 1ª Instância, nem alegada pelo autor do direito de contestar em grau de recurso, até porque não é de ordem pública, como a decadência, que o reconhecimento é de ofício.

Os artigos 23 e 43 (§ único), do Decreto nº 10.487/09, que rege o Processo Administrativo Tributário de Niterói, têm as seguintes dicções:

Art. 23. Na organização do processo administrativo-tributário serão observadas, subsidiariamente, as normas concernentes ao processo administrativo comum.

Art. 43. São definitivas as decisões:

I -de primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II -de segunda instância, de que não caiba recurso de ofício.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte não objeto de recurso voluntário ou não sujeita a recurso de ofício.

30/60530/11

Como bem ponderado por José Joaquim Calmon de Passos (Comentários ao Código de Processo Civil – Rio de Janeiro – Forense – 1998 – v. III pg. 282 –

"(...)...Consequências do desatendimento ao ônus de impugnação : Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados especificadamente. Essa a consequência a ser retirada do silêncio do réu. " Se o fato narrado pelo autor não é impugnado especificadamente pelo réu de modo preciso, este fato, presumido verdadeiro, deixa de ser fato controvertido. Consequentemente, deixa de ser objeto de prova, visto só os fatos controvertidos reclamam prova." – destaques nossos.

Tal limitação, ou seja, à impossibilidade de ser alegada matéria nova (salvo aquelas apreciáveis de ofício - § 3º do art. 267 do CPC) – tem recebido tratamento uniformes nos Tribunais.

RESP 493.048- SP 24.04.2003

1. Como anotou Moacyr Amaral Santos, "preclusão consiste na perda de uma faculdade ou direito processual que, por se haver esgotado ou não ter sido exercido em tempo e momento oportunos, fica praticamente extinto". Ainda segundo o Mestre, "conforme as causas de que provém, a preclusão se diz temporal, lógica e consumativa (*Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, Saraiva, v. III, n. 744, p.57)".

Em regra, uma vez realizado um ato, "não importa se com mau ou bom êxito", não é "possível tornar a realizá-lo" (Humberto Theodoro Júnior, *Curso*, nº 511, p. 532, v. I), diante da preclusão consumativa. Em outras palavras, praticado o ato processual, não pode a parte repeti-lo.

Nestes termos, portanto, teriam razão os autores recorrentes, quando afirmam que, apresentada a contestação, ainda que antes do prazo legal, por comparecimento espontâneo, não poderia o réu complementá-la, corrigi-la ou aditá-la.

Mesmo em se considerando que a pretensão final da decisão do Conselho de Contribuintes seja a reforma da decisão de 1ª Instância, com o consequente cancelamento da autuação, tanto a cumulação ou alteração de pedidos, ***bem como a alteração da causa "petendi"***, na fase em que se encontra o processo, ***são vedadas*** pelos artigos 264 e seu parágrafo único, 294 e 321, do CPC, ***cujas normas são subsidiariamente aplicadas ao processo administrativo-tributário.***

Art. 264 - Feita a citação, é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de Pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes, salvo as substituições permitidas por lei.

Parágrafo único - A alteração do pedido ou da causa de pedir em nenhuma hipótese será permitida após o saneamento do processo.

Art. 294 - Antes da citação, o autor poderá aditar o pedido, correndo à sua conta a custas acrescidas em razão dessa iniciativa.

Art. 321 - Ainda que ocorra revelia, o autor não poderá alterar o pedido, ou a causa de pedir, nem demandar declaração incidente, salvo promovendo nova citação do réu, a quem será assegurado o direito de responder no prazo de 15 (quinze) dias.

30/05/2011
Mat. 226.514-B

Ademais, a violação de tais preceitos acarretaria uma decisão extra petita, ferindo o princípio da correlação entre o pedido e a decisão ou princípio da congruência (artigo 128, combinado com o artigo 460, do CPC).

Art. 128 - O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito à lei exige a iniciativa da parte.

Art. 460 - É defeso ao Juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

B) A IMPROCEDÊNCIA DA NATUREZA DO PRINCÍPIO NONAGESIMAL AO CASO.

Os fatos relatam que no caso foi aplicado o artigo 79 do CTMN.

Há de se opor à autoridade administrativa fiscal o rígido atendimento – dentro da instabilidade que as circunstâncias oferecem - ao art. 142, do Código Tributário Nacional:

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.

Na forma de presunção absoluta [1], entendida essa como norma de fundo à legislação local – através do artigo 79, citado, anteriormente – é autorizada a incidência pela maior alíquota quando atividades diferentes são realizadas na mesma dependência do contribuinte - desde que na escrita fiscal ou contábil – não haja a separação dos registros por atividade.

Ora, às presunções absolutas [2] nada tem a ver com matéria probatória. Trazem, sim, regras de direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.

Aparentemente, o entendimento – deve-se notar – não dispensa à aplicação do art. 142, do CTN. Ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Melhor dizendo: à possibilidade legal de se fazer a incidência pela maior alíquota, não afasta a obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência da atividade preponderante corresponde àquela alíquota, de forma direta ou indireta.

A excepcionalidade da atuação pelo todo da receita – nestes casos – ainda que de procedência legal – há de se exigir, sim, a comprovação da ocorrência do fato gerador preponderante, pois, do contrário, teríamos a necessidade da desclassificação da escrita contábil, junto com a motivação para tal, com a consequente apuração pelo método (indireto) do arbitramento, conforme está determinado (não sendo facultativo ao agente fiscal a sua adoção), no inciso I, do artigo 82, da Lei nº 2.597/08 (CTMN).

30/0530/11

Núcleo de Juris
Mat. 200.014-8

Cinge-se a controvérsia ao procedimento do recorrente ter aplicado à alíquota benéfica, de ISS, de 2 % , sobre todas as suas receitas de serviços , quando – entende o agente fiscal, sendo acompanhado pela decisão de 1ª. Instância – que a citada alíquota somente seria aplicada às receitas provenientes de serviços prestados a pacientes em procedimentos cirúrgicos ou internados em hospitais.

As receitas *provenientes de serviços prestados a atendimentos ambulatoriais ou consultas* deveria ser aplicada a alíquota de 3%.

Não havendo à recorrente separado – na sua Contabilidade Contábil e Fiscal – as duas espécies de receitas, e, amparado, no inciso II, do art. 79, da Lei nº 2.597, de 30.09.2008 (CTMN), o qual tem a seguinte dicção:

Art. 79 - Se no local do estabelecimento, ou em seus depósitos ou em outras dependências, forem exercidas atividades diferentes, sujeitos a mais de uma forma de tributação, deverão ser observadas as seguintes regras:
I - se uma das atividades for tributada de acordo com o movimento econômico e a outra com o imposto fixo, e se na escrita não estiverem separadas as operações das duas, o imposto relativo à primeira atividade será apurado com base no movimento econômico total, sendo devido, além disso, o imposto fixo relativo à segunda; e
II - no caso de atividades tributadas com alíquotas diferentes ou sobre o movimento econômico total ou com dedução, e se na escrita não estiverem separadas as operações por atividades, ficarão as mesmas, em sua totalidade, sujeitos à alíquota mais elevada, que incidirá sobre o movimento econômico total.

O agente fiscal fez incidir a alíquota de 3% sobre *receita total do recorrente, presumivelmente dos dois tipos de serviços*, descontando-se os valores já recolhidos, resultando na cobrança da diferença através do auto de infração em questão.

Em forma recursal, insiste a recorrente – *sem se opor ao mérito* – na informação de base de cálculo mensal diferente daquela apresentada no auto de infração, sem, contudo, anexar à documentação necessária àquela comprovação, apesar de afirmar ter juntada na preliminar às notas fiscais que comprovariam o alegado.

Sabemos que – na legislação contemporânea municipal, do Município de Niterói – o *art. 65, da Lei nº 2.597, 30.09.2008 (CTMN), alterado pelo art. 1º, da Lei nº 2.628, de 30.12.2008*, dita a regra de incidência do ISS sobre a prestação de serviços (esses constantes, no Anexo III) *efetivamente realizados*, no território do Município de Niterói , por pessoa física ou jurídica domiciliada ou não no Município de Niterói, *mesmo que não constitua a sua atividade preponderante. Inclusive, a previsão de incidência sobre a importação de serviços.*

Então, de modo esclarecedor, qualquer *serviço prestado ou tomado, inclusive o importado*, que esteja relacionado, no Anexo III, se subsume a incidência do ISS.

Para se atinar de que houve um aumento na alíquota – através da Lei nº 2.678/09 – a partir de janeiro de 2010, devendo, neste caso, respeitar-se o princípio nonagesimal, precisaria se ter realmente qual o serviço – comprovadamente – efetuado e autuado. Como se observa, no caso em exame, temos que o artigo 79 autorizaria a autuação de forma presumida. Então, fica a pergunta: - Qual serviço foi autuado em forma presumida, já que não se fez presente a comprovação do fato gerador; aliás, ausência contraposta pelo contribuinte em grau de recurso? Foi o serviço de consulta (clínicas) ou o serviço de internação de pacientes (atendimentos hospitalares)?

A título esclarecedor temos que, antes da alteração subjetiva, o benefício de 2% somente era proporcionado à entidade que tivesse internação de pacientes; após a alteração, o benefício somente seria concedido – objetivamente – aos serviços de internação de pacientes.

A Fiscalização fez a autuação à alíquota de 3% sobre o total da receita, de forma presumida. Do todo, qual valor estaria a merecer à salvaguarda do princípio nonagesimal? Qual não estaria?

Conclusão

Por tudo exposto, fica evidente que o recorrente jamais poderia arguir o princípio nonagesimal, justamente, porque incidiu em vício de contabilização, não separando os efeitos das duas atividades realizadas, na sua Contabilidade (Contábil e Fiscal), impedindo-o àquela proposição; segregação essa que , eventualmente, poderia sedimentar a pretensa arguição. No mais, e, principalmente, é este pedido no sentido da manutenção da decisão de 1ª. Instância, inadmitindo-se o recurso de ofício do conselho, já que a decisão está calcada em fundamentação *extra petita*.

Niterói, 02 de fevereiro de 2015.

Paulo Cesar Soares Gomes

FONTES:

[1] "Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja à existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja à existência é provável". Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª. Ed. São Paulo. Saraiva 1972 - 621pgs – pg. 462.

[2] "Presunção absoluta restringe-se à *ratio legis*" - Surgik, Aloisio. Presunção absoluta e relativa (teoria da prova) – Saraiva – pg.398



**PREFEITURA
DE NITERÓI**

**SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 030/60.530/11

DATA: - 13/01//15

CERTIFICO, em cumprimento ao artigo 38, VIII, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pelo Decreto nº. 9735/05;

759º SESSÃO

HORA: - 10:00

DATA: 13/01/15

PRESIDENTE: - Sérgio Dalia Barbosa

CONSELHEIROS PRESENTES

1. Carlos Mauro Naylor
2. José Cotrik Neto
3. Fábio Hottz Longo
4. Alcídio Haydt Souza
5. Roberto Pedreira Ferreira Curi
6. Manoel Alves Junior
7. Paulino Gonçalves Moreira Leite Filho
8. Amauri Luiz de Azevedo

VOTOS VENCEDORES: - Os dos Membros sob o nºs. (01, 02, 03,04, 05, 06, 07, 08)

VOTOS VENCIDOS: - Dos Membros sob o nºs. (X)

ABSTENÇÕES: - Os dos Membros sob os nºs. (X)

VOTO DE DESEMPATE: - SIM () NÃO (X)

RELATOR DO ACÓRDAO: - Sr. Manoel Alves junior

FCCN, em 13 de janeiro de 2015.



**PREFEITURA
DE NITERÓI**

**SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

ATA DA 759ª Sessão Ordinária

Data: - 13/01/2015

DECISÕES PROFERIDAS

Processo 030/60.530/11

RECORRENTE: Sicor Rio Serviço Integrado do Coração Ltda

RECORRIDO: Fazenda Pública Municipal

RELATOR: - Sr. Manoel Alves Junior

DECISÃO: - Por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, conseqüentemente, cancelando o Auto de Infração nº. 00553, datado de 09 de novembro de 2011, por não observar os princípios da Anterioridade Nonagesimal, nos termos do voto Relator.

EMENTA APROVADA

ACÓRDÃO Nº. 1.713/2014

"Diferença de ISS. Serviços médicos e hospitalares. Aplicação da alíquota de 2% pelo recorrente sobre todas as receitas. Não separação das diferentes receitas na contabilidade. Utilização da maior alíquota pelo fisco. Alegação de erro na base de cálculo do tributo. Aplicação de lei que introduziu aumento de alíquota sem observância do Princípio da Anterioridade Nonagesimal. Procedência."

FCCN, em 13 de janeiro de 2015.

Sérgio Djalma Barbosa
Mestrado 210.000-1
Presidente do Conselho de Contribuintes FCCN

119
Município de Niterói - RJ
Mat. 226.514-9


PREFEITURA DE
Niterói
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

RECURSO: - 030/60.530/11
“SICOR RIO SERVIÇO INTEGRADO DO CORAÇÃO LTDA”
RECURSO VOLUNTÁRIO
INSCRIÇÃO: - 103.520-3

Senhor Secretário,

A conclusão deste Colegiado, por unanimidade de votos, foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, conseqüentemente, cancelando o Auto de Infração nº. 00503, datado de 09 de novembro de 2011, por não observar os princípios da anterioridade nonagesimal, nos termos do voto do Relator.

Nos termos do disposto no § 1º, do art. 40 do Decreto nº. 10.487/09 recorro de Ofício a Vossa Senhoria para manifestação do Exmo. Senhor Prefeito, com remessa de Representação do Representante da Fazenda, Sr. Paulo Cesar Soares Gomes, com base no art. 25, do Regimento Interno deste Conselho (Decreto nº. 9735/05), com "Pedido de Reconsideração do julgado".

FCCN, em 13 de janeiro de 2015.


Gérgia Maria Barbosa
Matriculada 219.003-1
Presidente do Conselho de Contribuintes FCCN

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FLS.
30/0530/11	28/10/11	Nilda de Souza Uzan Mat. 228.514-8	120

À
SSGF,

Senhor Subsecretário,

Tendo em vista decisão do Conselho de Contribuintes, encaminhamos o presente, solicitando apreciação do Senhor Secretário, face ao que dispõe o art. 40, e seus parágrafos, do Decreto n.º 10.487/09.

FNPF, em 05 de fevereiro de 2015.

Sérgio Dália Barbosa
Secretário Municipal de Fazenda

A FSN para emitir parecer.


César Augusto Barbiero
Secretário Municipal de Fazenda

20/2/15



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060530/2011	28/11/2011	Nathalia Lopes das Neves Matr. 241.620-5	121

Sr. Superintendente,

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto por SICOR-RIO, SERVIÇO INTEGRADO DO CORAÇÃO LTDA., pelo qual se insurgiu contra a decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração nº 00553/2011, obtendo-se o provimento do Recurso junto ao E. Conselho de Contribuintes do Município.

Às fls. 02/37 constam a impugnação e os documentos que a instruem.

Às fls. 39/40 consta o Auto de Infração, de número 00553/2011.

Às fls. 41/46, a manifestação do Fiscal de Tributos responsável pela autuação, Célio de Moraes Marques, opinando pela improcedência da impugnação, bem como, requerendo parecer da Superintendência de Fiscalização Tributária.

Às fls. 47/50 consta parecer da FCEA que opina pelo indeferimento da impugnação.

À fl. 51, a decisão de 1ª instância que julgou improcedente a impugnação ofertada, com base na manifestação do Fiscal responsável pela autuação e no parecer da FCEA.

Às fls. 52/54, a comunicação enviada ao contribuinte para lhe dar ciência da decisão, ocorrida em 02.04.2013.

Às fls. 57/68 consta o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060530/2011	28/11/2011	Nathalia Soares Gomes Matr. 241.690-5	122

Às fls. 69/70 consta manifestação do Representante da Fazenda, Paulo César Soares Gomes, solicitando diligência fiscal.

Às fls. 73/76 constam despachos dos representantes do FCPF e do FSFT opinando pela desnecessidade de realização de tal diligência.

À fl. 77 consta despacho do Subsecretário de Administração e Gestão Fazendária, solicitando parecer desta Superintendência, a fim de solucionar a divergência sobre o cabimento, ou não, da diligência fiscal requerida pelo Representante da Fazenda.

Às fls. 78/96 consta parecer desta Superintendência opinando pela desnecessidade da medida supracitada.

Às fls. 99/108 consta nova manifestação do Representante da Fazenda, Paulo César Soares Gomes, opinando pela "(...) manutenção da decisão de 1ª instância, com os fundamentos nesta contidos" (fl. 108).

Às fls. 110/111 consta o voto do conselheiro relator, Manoel Alves Junior, opinando pelo provimento do recurso do contribuinte, com conseqüente cancelamento do AI, com base no princípio da noventena.

Às fls. 113/116 consta uma terceira manifestação do Representante da Fazenda, Paulo César Soares Gomes, opinando pela manutenção da decisão de 1ª instância, já que, segundo ele, a decisão do conselheiro relator está "(...) calcada em fundamentação *extra petita*" (fls. 116).

Às fls. 117/119 consta a Certidão de julgamento, na qual se verifica o provimento, por unanimidade, do Recurso do contribuinte, com conseqüente reforma da decisão de 1ª instância e cancelamento o AI nº 00553/2011.



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060530/2011	28/11/2011	Nathalia Cassiano dos Reis Matr. 241.620-8	123

À fl. 120 consta despacho do Secretário Municipal de Fazenda solicitando parecer desta Superintendência.

É o relatório. Passo a me manifestar.

Ab initio, cumpre registrar que a decisão de 2ª instância concluiu, por unanimidade, pelo provimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com, conseqüente, reforma da decisão de 1ª instância e cancelamento do Auto de Infração nº 00553/2011, com fundamento no voto do Conselheiro Relator.

Segundo o voto do Conselheiro Relator, "(...) o dispositivo legal que fundamentou a autuação foi introduzido pela lei nº 2.679, publicada em 29/11/2009. Assim, sua aplicabilidade se iniciou após 90 dias contados daquela data, podendo alcançar somente fatos geradores a ela posteriores. Como apenas a partir de abril de 2010 a alteração passou a surtir seus efeitos, o período compreendido no auto de infração (janeiro a março de 2010) está além dos efeitos da alteração em tela, tornando aquele insubsistente" (fl. 111).

Realmente, a Lei 2.678, de 29 de dezembro de 2009, que alterou a redação do item 4.03, da alínea "b", inciso II, artigo 91, da Lei 2.597/2008, entrou em vigor após os fatos geradores objeto do AI nº 00553/2011. Isto é, **a nova redação passou a ter efeito a partir de abril de 2010** e o Auto impugnado se refere à diferença no recolhimento de ISSQN relativa aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010.

Cumpre ressaltar que, de acordo com a **redação vigente à época dos fatos geradores**, seria aplicada a **alíquota de 2%** "(...) quando os **serviços forem prestados em estabelecimentos onde haja internação de pacientes ou centro cirúrgico, ou ambos; (...)**".



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo	Data	Rubrica	Folhas
030/060530/2011	28/11/2011	Nathalia Casella dos Neves Matr. 241.629-5	124

Assim, pela análise da antiga redação, é possível concluir que a mesma não mencionava a restrição trazida pelo texto, atualmente, em vigor, qual seja:

Lei 2.597/2008 (com a alteração trazida pelo art. 11, da Lei 2.678/2009)

Art. 91 (...)

II - (...)

b) 4.03 – quando os serviços **forem prestados a pacientes em procedimento cirúrgico ou internados em hospitais, clínicas, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres; (...)**

Portanto, vale ressaltar que, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, adquire o contribuinte o direito de se submeter ao regime fiscal vigente quando da ocorrência deste. Neste sentido, o artigo 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, bem como, o artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, **ainda que posteriormente modificada** ou revogada. (grifo nosso)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;**



NITERÓI

PREFEITURA

SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA

Processo 030/060530/2011	Data 28/11/2011	Rubrica Nathalia Cazeira das Neves Matr. 241.620-5	Folhas 125
-----------------------------	--------------------	--	---------------

Ou seja, o ISSQN se submete a dois princípios de Direito Tributário, quais sejam: **o princípio da anterioridade** (art. 150, III, b, CF), que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e o **princípio na noventena**, (art. 150, III, c, CF), que exige a observância do prazo de 90 (noventa dias) da data em que haja sido publicada a lei que institui ou aumentou o tributo para que o mesmo seja cobrado.

No presente caso, visto que a lei que modificou a redação do artigo utilizado como fundamento do AI foi publicada em de 29 de dezembro de 2009, **respeitados os princípios da anterioridade e da noventena, a mesma só poderia ser aplicada aos fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2010.**

Importante lembrar, ainda, que, com base nos princípios da **Autotutela**, que permite à Administração **rever seus atos**, tanto por provocação, quanto **de ofício**, analisando a legalidade e o mérito dos mesmos, e do **Jura novit curia**, que pressupõe que o **juiz conhece o direito**, ao Conselho de Contribuintes é lícito trazer argumentos novos visando a manutenção do interesse público.

Ante o exposto, diante da necessidade de observância dos princípios da anterioridade e da **noventena**, **opina-se pelo provimento do Recurso Voluntário, assim como, pela homologação da decisão proferida pelo E. Conselho de Contribuintes do Município.**

É o parecer que submeto à consideração superior.

FSJU, 16 de março de 2015.


NATHALIA CAZEIRA DAS NEVES
ASSESSORA JURÍDICA
MAT. 241.620-5