

MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Acórdão nº: 14/2023

Protocolo nº: 21987/2023

PAT nº: 80/2020

PERÍODO FISCAL 01/05/2015 A 31/01/2020

Recorrente: YURI MOSS HORODECKI IDIOMAS EIRELI

CNPJ nº: 21.569.081/0001-15

IM nº: 91302

Relatora: Elaine Cristina Moreira Schnaider

EMENTA

Arbitramento com base nos contratos de prestação de serviços. Crimes contra a Ordem Tributária. Súmula Vinculante 24 STF

RELATÓRIO

Trata-se de empresa do ramo de ensino de idiomas, optante do Simples Nacional, executa serviços elencados no item 8.03 da lista de serviços, anexa à Lei 7500/2004, sujeitando-se a alíquotas variáveis de acordo com as receitas acumuladas nos últimos 12 meses, nos termos da Lei Complementar 123/2006.

Por meio dos contratos de prestação de serviços, a fiscalização concluiu que a empresa não estava emitindo a totalidade das notas fiscais, e deixando de declarar receitas tributáveis, configurando crime contra a ordem tributária nos termos do Art. 1º da Lei 8137/1990.

Entregues, o Termo Circunstanciado nº5764/2021, juntamente com Auto de Infração nº2445/2022 e Auto de Infração de Multa nº2497/2022 em 11/07/2022, o contribuinte recusou-se a assinar e apresentou sua contestação. Protocolada em 10/08/2022 sob nº37389/2022, a Reclamação - Impugnação Administrativa, na forma do artigo 58 da Lei 7500/04, assumiu que existem valores de ISS a recolher, no entanto, alegou que as irregularidades se restringem a pequenas diferenças de recolhimento no imposto, resultantes de meras falhas na

mem. 



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

gestão dos contratos e mensalidades, sem qualquer intenção de sonegação. Afirma, ainda, pela ausência de dolo ou fraude, não havendo fundamentos para aplicação da multa de 150%, prevista no Art. 96, II da Resolução do CGSN nº140/2018.

Neste contexto, indeferidos os pedidos, nos termos do *Parecer de 1ª Instância*, entregue em 29/03/2023, na forma do artigo 61 da Lei 7500/04, a autuada protocolou Recurso protocolado sob nº 21987, em 17/04/2023, na forma do artigo 64 da Lei 7500/04, solicitando a reforma por este i. Conselho de Contribuintes, afirmando que “o parecer proferido em 1ª instância não conseguiu desqualificar os sólidos argumentos de fato e de direito invocados pela recorrente em 1ª instância, o que exige a reforma da decisão por este d. Colegiado”, porém não vinculou seus argumentos a nenhum tipo de documento para fins de novo levantamento fiscal.

Com base nesses argumentos proferidos no presente Recurso ao Conselho de Contribuintes, passa-se a proferir o Voto.

VOTO DO RELATOR

I. Tempestividade do recurso

O artigo 34 do Decreto 15.538/2019, estabelece que o recurso voluntário será interposto ao Conselho de Contribuintes no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão. No caso dos autos, o contribuinte foi intimado da r. decisão administrativa em 29/03/2023 e o recurso voluntário interposto em 17/04/2023 (processo 21987/2023), sendo, portanto, tempestivo.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

II. Da multa de 150% e a Média de valores apurados com base nas receitas declaradas versus as receitas contratuais

O presente recurso traz alusão ao fato que o auto de infração sequer esclarece em qual das hipóteses autorizadas pelos incisos do Art.16 da Lei 7500/2004 entendeu cabível o arbitramento.

Neste contexto, iniciamos a análise do referido artigo:

Art. 16 A Secretaria Municipal de Finanças lançará o valor do imposto, a partir de uma base de cálculo que será definida por arbitramento, sem prejuízo das multas aplicáveis, sempre que se verificar quaisquer das seguintes hipóteses:

I - falta de apresentação dos documentos e livros necessários à fiscalização das operações realizadas, inclusive nos casos de perda, roubo, extravio ou inutilização;

II - quando os documentos ou livros fiscais por inobservância de formalidades intrínsecas ou extrínsecas, não mereçam fé, ou impossibilitem os serviços de fiscalização;

III - quando o sujeito passivo não prestar, após regularmente intimado, os esclarecimentos exigidos pela fiscalização ou prestar esclarecimentos insuficientes;

IV - exercício de qualquer atividade que constitua fato gerador do imposto, sem estar inscrito no Cadastro de Contribuintes;

V - fundada suspeita de subfaturamento ou contratação de serviços por valores significativamente abaixo dos preços de mercado;

VI - flagrante insuficiência do imposto pago em face do volume dos serviços prestados.

Parágrafo único: O arbitramento referir-se-á exclusivamente aos fatos ocorridos no período em que se verificarem os pressupostos mencionados nos incisos deste artigo.

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à emissão de nota fiscal de prestação de serviços, constatados fatos geradores de prestação de serviços ou entrada de valores remuneratórios referente a prestação desses serviços, sem a devida emissão de documento fiscal e sem o registro dos valores



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

nos livros contábeis e declarações de PGDAS, em tese, a fiscalização poderá invocar a Lei 7500/2004 para a realização de arbitramento com base nos dados disponíveis, por se tratar de omissão de receitas e flagrante falsificação das declarações no intuito de reduzir o montante dos tributos devidos.

No presente certame, verificada a 'prestação do serviço' por meio dos contratos apresentados e constatada a falta de emissão de notas fiscais e declaração de valores inferiores aos auferidos como receita bruta, considerando também que nem todos os contratos foram apresentados e que as declarações de receita não foram realizadas integralmente para aferição dos tributos devidos, foram infringidos os incisos I, II, III, V e VI do Art. 16 da Lei 7500/2004, não restando alternativas ao fisco senão a apuração da base de cálculo com o arbitramento de valores.

Ressalte-se, ainda, mesmo sem a emissão de notas fiscais o contribuinte não estava impedido de fazer uma denúncia espontânea e recolher os valores devidos mensalmente ao fisco; neste caso, ao omitir e ocultar receitas incorreu, em tese, em crime contra a ordem tributária, denominado sonegação fiscal.

Nos termos do artigo 71, da Lei 4.502/1964, tem-se a seguinte definição:

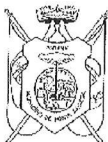
Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Comprova-se nos autos a ocorrência de fatos geradores de tributo, por meio da análise dos contratos de prestação de serviços que constatarem receitas tributárias sem emissão de documento fiscal, e o que se considera mais grave, a falta de declaração dos valores ao fisco, gerando omissão de receitas.

MCSM.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Constatada a receita tributária sem emissão de documento fiscal e sem informação nos livros contábeis, estará tipificada a sonegação fiscal, ou seja, a omissão de receitas, a falta de registro contábil referente ao recebimento e a falta de declaração dessas receitas tributárias ao fisco, com o intuito de furtar-se ao pagamento do tributo. Estes eventos, corroboram como provas efetivas para a tese de inserção do contribuinte na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Lei 8.137/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

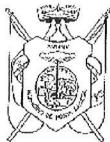
I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

msm.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

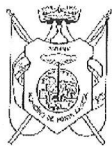
Portanto, a única alternativa para que a recorrente não incorresse em crime contra a ordem tributária, seria por meio de sua denúncia espontânea, e declaração das receitas auferidas, sem emissão de documento fiscal, por meio de suas obrigações acessórias, o que não ocorreu a tempo.

Nestes termos, constata-se o enquadramento do contribuinte no Art. 16 em todos os incisos, excetuando-se apenas o IV que se refere ao exercício da atividade sem estar inscrito no Cadastro de Contribuintes.

Os valores levantados no processo administrativo fiscal estão baseados em parcelas contratuais, sob as quais não houve emissão de documento fiscal. Temos a base de cálculo dos tributos, com referência, aos valores contratuais informados pelo próprio contribuinte, o qual assume que por erros administrativos deixou de emitir notas fiscais e recolher tributos. Portanto, quer seja sobre as mensalidades não registradas, ou sobre o percentual de receitas que estavam sendo ocultadas, o fisco tem o dever de apurar os valores e realizar a cobrança de ISSQN, a qual se fará com base nas alíquotas variáveis (conforme a receita dos últimos 12 meses), gerando diferenças de ISSQN a recolher em todo o período e, por fim, devido à falta de declaração dos valores ao fisco, incorrerá na multa de 150% prevista na Resolução CGSN 140/2018, art. 96, inciso II, devido a ocultação de receitas auferidas, tanto pela falta de emissão de notas fiscais, como pela falta de declaração dos valores nos livros contábeis e nas declarações ao fisco municipal.

Neste contexto, torna-se válido a apuração por estimativa de arbitramento, já que a recorrente não logrou apresentar todos os contratos, extratos bancários ou outra prova em tempo hábil que pudesse ocasionar um novo levantamento fiscal para aferição dos tributos devidos, não restando alternativa ao


mcsm.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

fisco senão proceder com o arbitramento de valores nos termos do Art. 16 e 17 da Lei 7500/2004.

Ressalte-se, o caso em tela, enquadra-se perfeitamente nas condições legais para arbitramento de receitas, nos termos do art. 16 da Lei 7500/2004, devido à falta de emissão de documentos fiscais culminada com a ocultação de receitas.

Portanto, para afastar o arbitramento realizado não bastam simples declarações do Recorrente, mas sim, trazer elementos que sustentem seus argumentos e refutem as contradições.

Ao combater o arbitramento, negando a sonegação de tributos e crime contra a ordem tributária firmando-se sobre a Súmula Vinculante 24 do STF, mas ao mesmo tempo assumindo que existem diferenças na receita declarada e auferida no valor de R\$194.548,65, entrega elementos imprescindíveis ao fisco para manutenção dos valores, irradiando os naturais efeitos tributários sobre a falta de declaração das receitas, nos termos da Resolução do CGSN 140/2018, art. 96, inciso II, c/c Lei Complementar 123/2006.

III. Acusação de Crime Tributário ferindo Súmula Vinculante nº24 STF

Restam, nos autos, comprovadas as ocorrências de fatos geradores de tributo. A análise dos contratos de prestação de serviços evidencia e comprova que houve a obtenção de receitas tributárias sem emissão de documento fiscal, e o que se considera mais grave, a falta de declaração dos valores ao fisco, gerando omissão dessas receitas. Essa prática, configura as situações descritas na lei dos crimes contra a ordem tributária, não cabendo esta discussão na esfera administrativa, mas sim judicial, pois não se trata de acusar o Recorrente de crime, mas de descrever as condutas verificadas durante o processo de fiscalização e seu enquadramento.

mcsm.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Infelizmente, em âmbito administrativo, o Recorrente perdeu a oportunidade de enviar contratos, extratos, recibos e evitar o arbitramento de valores.

O artigo 148 do CTN estabelece o seguinte:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Nota-se que o dispositivo permite a realização do lançamento por arbitramento quando houver omissão por parte do sujeito passivo ou seus documentos não mereçam fé. Por outro lado, garante o referido dispositivo que o sujeito passivo terá direito ao contraditório, à avaliação, tanto administrativa quanto judicial.

Neste processo, não haverá julgamento ou punição de crimes contra a ordem tributária, apenas descrição de condutas do Recorrente que levaram ao lançamento tributário, por meio de outros recursos, como a utilização dos contratos de prestação de serviços como base para o presente caso.

Portanto, quanto a violação da Súmula 24 do STF, esta poderá ser invocada para a defesa na esfera penal, alegando que todas as condutas não passaram de simples falhas e erros contábeis e que estas receitas não foram ocultadas, mas sim esquecidas por erros administrativos nos anos fiscalizados. Porém, em esfera administrativa, tais condutas geraram omissão de receitas, as quais deveriam ter sido oferecidas à tributação, não restando alternativa senão a manutenção dos valores lançados a título de ISSQN, devido a sonegação perpetuada por diversos exercícios, o que se tornou prática habitual do Recorrente.

Alega em sua defesa, que a metodologia foi inválida e abusiva, não observando as regras e condições previstas nos arts. 16 e 17 da Lei 7500/2004,

PCSM



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

motivo pelo qual realizou levantamento elencando suas conclusões da seguinte forma:

- **Notas emitidas a menos:** referem-se a alguns contratos que, por falha administrativa, deixaram de ser emitidas.

- **Os contratos que não tiveram nenhuma nota emitida:** alguns casos foram por erro administrativo e outros por que os contratos foram cancelados.

De acordo com as informações levantadas por nós, temos o seguinte resumo em valores:

- **Notas emitidas a mais chegamos em um total de R\$ 76.769,40**

- **Notas emitidas a menos chegamos em um total de R\$ 245.253,28**

Deste total, se considerar apenas os “erros administrativos”:

- A mais: R\$ 46.572,48

- A menos: R\$ 241.121,13

Gerando assim uma diferença de receita de R\$ 194.548,65

Verificadas as alegações do contribuinte, não restam dúvidas sobre a emissão de notas fiscais com valores inferiores aos auferidos no período fiscalizado, não restando alternativa senão a manutenção dos valores de lançamento arbitrados, haja vista, que no levantamento efetuado pelo contribuinte não foram anexados os contratos de prestação de serviços que resultaram na apuração, bem como os distratos de contratos de prestação de serviços que deveriam ser extirpados do processo de fiscalização.

O lançamento tributário feito em razão de arbitramento está previsto no art. 148 do CTN, temos, assim, alguns pressupostos e requisitos para que seja adotado o arbitramento:

- a) Ausência de escrita ou documentação que possa fundamentar o lançamento, ou por real inexistência ou por recusa de sua apresentação;



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

- b) Evidências de simulação, sonegação ou má-fé do sujeito passivo, possíveis de serem constatadas pela documentação apresentada;
- c) Aplicação, pela autoridade fiscal, de presunções tecnicamente aceitáveis, como:
- Levantamento de preço médio de mercado daquela atividade econômica;
 - Comparação histórica em relação aos períodos anteriores;
 - Levantamento dos custos e despesas fixas e variáveis do sujeito passivo, levando em conta o acréscimo de uma lucratividade presumida;
 - Processo regular que assegure o direito de defesa do sujeito passivo.

Quanto a metodologia utilizada pelo fisco esta foi amplamente explanada no Termo Circunstanciado e no Parecer de 1ª Instância, não procedendo as alegações de que não há justificativa plausível para a apuração de valores feita pela fiscalização, pois quanto a esse quesito verifico estar muito bem fundamentados os autos por meio do Termo Circunstanciado 5764/2021, o qual elenca a falta de apresentação de documentos, sendo apresentados apenas parcialmente os contratos de prestação de serviços; verificada, ainda, a falta de declaração da totalidade das receitas recebidas nos livros contábeis e a apuração de valores com base nos contratos de prestação de serviços aos quais teve acesso.

Descritas as condutas e tipificadas nos termos da Legislação, não caberá ao fisco o julgamento sobre a tipicidade ou não dos atos praticados pelo Recorrente e a violação da Súmula Vinculante 24 STF, pois não houve denúncia nem inquérito de averiguação para tanto. No entanto, quanto aos débitos, não restam dúvidas sobre a ocorrência dos fatos geradores e a omissão de receitas.

MCM.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Respeitado o contraditório e ampla defesa, o Recorrente deixou de apresentar provas a seu favor, com a finalidade de embargar o levantamento fiscal e embasar novo levantamento, sendo que simples alegações e planilhas não tem o poder de comprovar a desistência de um aluno, ou que o período de levantamento está em desacordo com as receitas auferidas.

Alega que as notas fiscais emitidas são de conhecimento do fisco e, portanto, afirma ser falsas as acusações de que omitiu informações e sonegou tributos, porém, não consegue refutar os contratos de prestação de serviços que evidenciam as omissões de receitas e a falta de documento fiscal. Esquece que a sonegação de tributos se baseia no fato gerador, no seu nascimento e não na emissão de documento fiscal e consequente escrita contábil. Comprovado o fato gerador, este vincula o prestador de serviços ao recolhimento do tributo independente do seu resultado financeiro.

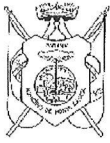
Como se vê, o arbitramento é uma tentativa de solução que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos dados fornecidos. Por isso mesmo, não é critério alternativo de presunção por simples suspeita, quando houver, apenas algumas falhas ou imperfeições na documentação ou na escrita do contribuinte.

Parece claro, então, que o arbitramento é o instrumento utilizado nos casos de omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte. E mais ainda, o arbitramento não é punição, uma forma de castigar o contribuinte: o critério a ser adotado é sempre o de procurar a realidade. A punição vem com a imposição de penalidades previstas na lei, não com o lançamento arbitrado.

Nestes casos, o Fisco municipal poderá se utilizar do disposto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que:

“Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do

mcsn. 4



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Fica claro que é a realização de um negócio jurídico referente a uma obrigação de fazer, que configura a efetiva incidência para a cobrança do mencionado imposto.

Diante do exposto, voto pelo IMPROCEDÊNCIA do recurso administrativo e manutenção dos Autos de Lançamento nº2445/2022 e Auto de Infração com Imposição de Multa nº2497/2022.

ACÓRDÃO

Diante do exposto, ACORDA o plenário da CCMPG, por maioria de votos, pela improcedência do recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Adriana Maria Osório Miranda, Bianca Karla Wiechetek Alves dos Santos, Guilherme Gabriel Cesco, Márcio Henrique Martins de Rezende e Ricardo Denck, além da Relatora Elaine Cristina Moreira Schnaider e o Presidente do Conselho de Contribuintes Cláudio Grokoviski.

Ponta Grossa, 19 de outubro de 2023.

ELAINE CRISTINA MOREIRA
SCHNAIDER:01746186976

Assinado de forma digital por
ELAINE CRISTINA MOREIRA
SCHNAIDER:01746186976
Dados: 2023.11.07 10:52:56 -03'00'

Elaine Cristina Moreira Schnaider
Relatora

Cláudio Grokoviski
Presidente

12

MICHELLE CARINE SOBRINHO MENDES
CPF 044.115.619-35
TEL. 042-3301-9800
05/12/2023