



## JULGAMENTO

**PROCESSO ADMINISTRATIVO:** 11.777/2017.  
**CONTRIBUINTE:** VITAL LAB LABORATÓRIO DE ANÁLISES  
CLÍNICAS LTDA - EPP  
**REPRESENTANTE LEGAL:** Alessandro Baumgartner  
**AUTO DE INFRAÇÃO:** 337/2018 Número do Auto de Infração  
Artigos 26 e 27 da Lei nº 3.648/2003 combinado  
**INFRAÇÃO:** com artigo 34 do Decreto 6536/2004 por falta de  
recolhimento no artigo 80, I da Lei supracitada.

### 1. RELATÓRIO

O Processo Administrativo teve início em 07 de junho de 2017 por determinação do responsável pela Divisão de Fiscalização Tributária para verificação do cumprimento das obrigações principal e acessória (fls. 06).

Na data de 13 de novembro de 2017 foi lavrado Termo de Início de Ação Fiscal ISSQN sendo cientificado o contribuinte na pessoa do Sr. Ericson Martins Nascimento (fls. 07) bem como emitida a Notificação Preliminar Eletrônica – NP nº 089.31.2017 para que o contribuinte apresentasse rol de documentos listados, além do Contrato Social e do Contrato de Aluguel do Imóvel (fls. 08).

Os documentos que embasaram a fiscalização encontram encartados às fls. 9/233.

O Relatório de Ação Fiscal (fls. 234/239) foi apresentado por tópicos que ao final embasou o Termo de Fiscalização (fls. 240/241) e Auto de Infração (fls. 244).

A impugnação ao A.I nº 337/2018 (fls. 292/293) com documentos (fls. 294/304) e a manifestação da fiscalização tributária em fls. 341/344.

A recorrente não se conformando com a decisão da Coordenaria de Administração tributária que indeferiu (fls. 355 e fls. 466) a impugnação apresentada, apresentou Recurso Voluntário (fls. 488/492) com documentos às fls. 493/604.



Nas fls. 605 foi certificado o recebimento do recurso e determinado seu processamento, sendo às fls. 607 manifestado pela Divisão de Fiscalização Tributária o encaminhamento à Comissão de Julgamento de Recursos Tributários.

Na data de 24 de outubro de 2019 foi juntado aos autos manifestação (fls. 611/625) em aditamento ao Recurso apresentado.

Nas razões recursais sustenta preliminarmente a tempestividade da interposição do recurso voluntário; e, no mérito recursal sustenta que durante o ano de 2014, 2015 e parcialmente 2016 não estavam em atividade e para tanto colaciona documentos que entende suficientes a comprovação de suas alegações, sustentando que não tinha corpo clínico vinculado a unidade em Mauá; e, ao final, o cancelamento do Auto de Infração nº 337/2018.

**Em síntese, esse é o relatório.**

Conheço do recurso, eis que presentes os pressupostos de sua admissibilidade.

## 2. JULGAMENTO

O auto de infração nº 337/2018 versa sobre a falta de escrituração e Rais negativa no período de 20 de março de 2014 a 31 de dezembro nos termos da Lei nº 3.648/2003.

Em defesa a recorrente sustenta que passou a prestar serviços a partir de 02 de dezembro de 2016, juntou documentos para comprovação das alegações de que os médicos listados no web site não estavam vinculados à época na unidade Mauá, bem como a formalização do contrato para sua criação ocorreu em julho/2016, entre outros documentos encartados nos autos a fim de corroborar suas alegações.

Por sua vez o Fisco considerou o início das atividades em 20 de março de 2014 com base de Notas Fiscais de Serviços tomados e, após análise de todas as manifestações e documentos encartados emitiu diversos autos de infração face a recorrente, **sendo objeto deste o AI nº 337/2018.**





De início, devemos observar que a Constituição garante os direitos fundamentais do contribuinte que não podem ser ignorados, nem violados pela lei que institua tributos ou pela administração quando de sua aplicação, objetivando disciplinar e limitar as relações jurídicas entre o poder de tributar e as garantias constitucionais.

Em seu artigo 150, inciso I, estabelece que:

“Art. 150 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

**I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”**

No dispositivo acima transcrito, constata-se a preocupação do legislador constituinte em enfatizar a importância do princípio da legalidade no direito tributário.

Por sua vez em nosso Código Tributário Municipal (LC nº 21/2014), o artigo 32 dispõe que:

Art. 32. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, tem como fato gerador a prestação, por pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, dos serviços constantes do Anexo II desta Lei Complementar, ainda que estes sejam eventuais ou não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A Lei nº 3.648/2003 vigente à época do período relacionado ao AI nº 337/2018, dispunha em relação ao fato gerador o quanto segue:

**Art. 3º.** O fato gerador do imposto ocorre no momento da prestação do serviço, sendo irrelevantes para sua caracterização:

- I - a natureza jurídica da operação de prestação do serviço;
- II - a validade jurídica do ato praticado;
- III - os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;
- IV - da destinação do serviço;
- V - do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentos ou administrativas, relativas à atividade, se prejuízo das cominações legais;
- VI - o resultado financeiro obtido ou não com a prestação de serviço;
- VII - da denominação dada ao serviço prestado.



E, ainda, fazemos menção ao princípio da legalidade estatuído em seu artigo 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual **“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”**, portanto, aplicável a todos os ramos do direito.

Assim com base nos dispositivos acima, devemos observar todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo.

Logo, a lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

Assim, **o fato gerador não restou devidamente caracterizado nos autos**, vez que o Fisco considerou a existência de atividade através de Notas Fiscais emitidas de serviços tomados em 20 de março de 2014, sem qualquer correlação a sua prestação de serviços.

Para o respectivo Auto de Infração, o Fisco considerou como elementos suficientes ao arbitramento, informação constante do web site (**consultado em fevereiro/2018**) de 10 (dez) profissionais médicos vinculados ao estabelecimento e como fato gerador as notas fiscais citadas acima e, por consequência, arbitrou serviços tomados dos médicos a partir de 20/03/2014 até 31/04/2014, com fundamento na Lei 3.648/2003.

Não se encontra encartado nos autos a Convenção Coletiva noticiada às fls. 237, ao compulsar os autos foi apenas juntado informativo (fls. 222), vez que tal documento é essencial para verificação da aplicação a categoria profissional vinculada a prestação de serviços objeto de análise.

E, ainda, **a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador**, sendo que o lançamento por arbitramento deve indicar elementos essenciais descritos nos artigos 44 e 175 da Lei 21/2014 para validação de constituição do crédito tributário.

A atividade de tributar se submete à realidade. Não pode ignorá-la ou dela distanciar-se.





No Código Tributário Nacional proclama que para lançamento deve ser verificada a efetiva ocorrência do fato gerador (artigo 142). Ignorar ou distanciar-se da realidade levaria à violação dos mais comezinhos princípios e parâmetros que regem a atividade de tributar.

Com efeito, sem se aferir com cuidado a realidade torna-se inviável saber se a capacidade contributiva foi respeitada e, no limite, até mesmo se a competência tributária autorizada pela Constituição foi exercida corretamente.

O ato jurídico administrativo de lançamento é, portanto, vinculado e obrigatório, devendo o agente fiscal observar o que prescreve a lei, não sendo autorizada atuação de forma subjetiva, como resta demonstrado nestes autos.

O arbitramento teve como base o inciso II do artigo 44 da Lei 21/2014 que prescreve que:

***II- fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da prestação dos serviços ou as informações prestadas não mereçam fé;***

Ao que indica, o Fisco ***entendeu que as informações prestadas não mereciam fé***, contudo, deixou de analisar todo o conjunto probatório constante dos autos em que demonstra que os profissionais listados tiveram ingresso a partir de agosto de 2016, conforme fls. 401 e seguintes dos autos em que esclarece à época do ingresso de cada funcionário e início da efetiva prestação de serviços terceirizados.

Portanto, da análise dos autos verifica-se que as acusações fiscais foram embasadas em presunções e indícios de omissão de informações e a partir das quais foi realizado o arbitramento..

Não restou comprovado a ocorrência do fato gerador para exigência do crédito tributário, limitando o Fisco a lavrar o auto de infração, repita-se, com base em presunção e indícios de omissão de informações, sendo que deveria prevalecer nos autos o princípio da legalidade da tributação (art. 150, I/CF) e da tipicidade fechada.



No procedimento fiscal em questão, não conseguiu o Fisco, comprovar que **as informações prestadas não mereçam fé**, razão pela qual o débito fiscal não pode ser exigido na forma apresentada nos autos, uma vez que sem apresentar provas da ocorrência dos fatos geradores, não poderia ter sido efetuado o lançamento por arbitramento com base em presunção e indícios alegados pela fiscalização.

No caso, resta evidente a errônea aplicação da lei para a lavratura do auto de infração sendo que referida conduta da fiscalização resulta em nulidade do lançamento, por ausência de nexo causal de possível prestação de serviços efetiva.

Conforme entendimento de nossos Tribunais, colacionamos as seguintes ementas:

“Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida.” (TFR, 2ª Turma, Agravo em Mandado de Segurança nº 65.941, Resenha Tributária de 1973, nº 8)

“Qualquer lançamento ou multa, com fundamento, apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada.” (TFR, Apelação Cível nº 24.555, DJU 09.05.1969)

O STJ ao julgar o RESP nº 8.539-MG, decidiu que na ausência de provas relativas à determinada operação, a presunção milita em favor da regularidade da operação, conforme se lê da Ementa:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA FORNECIDA PELA MATRIZ NO PARANÁ, A CONSUMIDOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS. VENDA QUE TERIA SIDO CELEBRADA NA FILIAL EM BELO HORIZONTE. AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO FISCO MINEIRO.

E no RESP nº 30.392-1, tendo como Relator o **Ministro Garcia Vieira**, decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça:

“ISS - EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE COOPERATIVA - DÍVIDA ATIVA.





A presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida inscrita é relativa e não tem o alcance pretendido pela recorrente.

O desvio de finalidade da cooperativa, sem fins lucrativos **há de ficar provado**.  
Recurso improvido.”

Do voto do Relator, merece destaque o seguinte trecho:

“(…) e se a recorrida alega ter havido desvio de finalidade e fraude, no exercício de suas atividades, que estaria praticando agenciamento de trabalho e agindo como Consulente, com o objetivo de lucro, **competia a ela, Fazenda Pública, fazer esta prova e ela não o fez.** (…)

**Seria um privilégio inaceitável que à Fazenda bastasse apenas alegar, autuar ou inscrever, sem ter de produzir qualquer prova (…).**”

O Fisco quando da análise dos autos para fins de arbitramento, deveria ter verificado toda documentação apresentada para que de forma criteriosa afastasse qualquer pressunção ou meros indícios, não podendo, portanto, afastar dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para fins de tributação.

Os princípios citados constituem em relevantes instrumentos de controle da legitimidade, pois, procuram verificar se o ato administrativo revela-se adequado, necessário e justificado pelo interesse público. O que restou demonstrado não ser adequado o ato administrativo de exigência tributária, no caso da recorrente.

Nesse sentido, advertiu o **Ministro Celso de Mello**, em decisão do STF (Tribunal Pleno), no **RE nº 346.084-6/PR**, como se lê do seu voto, o seguinte trecho:

“(…) a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, **não lhe outorga poder de suprimir** (ou de inviabilizar) **direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte**, pois este dispõe nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) **cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.**” (grifamos)



No caso da recorrente, os valores alcançados pelo arbitramento da imposição fiscal, extravasaram os limites da razoabilidade e dos direitos de caráter fundamental assegurados ao contribuinte, contra os excessos da fiscalização.

Interpretar a matéria de forma diversa é manifestamente contrária a verdade material, é violar os princípios da moralidade e da eficiência, na forma do art. 37 da Constituição Federal, que correspondem ao conjunto de regras, que, em face do ordenamento jurídico, devem ser observadas pela Administração, inclusive pelo órgão julgador.

A violação desses princípios implica em violação do próprio direito, configurando ilicitude, não sendo tolerados quaisquer comportamentos de maneira a confundir ou dificultar o exercício de direitos por parte do contribuinte.

### 3. CONCLUSÃO

Pelo exposto, a Comissão de Julgamento de Recursos Tributários, **DA PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO**, decidindo pelo cancelamento do Auto de Infração de n.º 337/2018 pelos fundamentos expostos, devolvendo-se os autos ao Departamento competente para providências cabíveis.

Publique-se.


Mauá, 17 de janeiro de 2020.

  
**FELIPE ALVES MOREIRA**  
Presidente da Comissão  
RF 38.020

  
**RAFAEL MOREIRA FERREIRA**  
Membro  
RF 36.829

  
**LUCIANA SALLES COALHETA**  
Membro  
RF 28.411

  
**MÔNICA APARECIDA MARQUES DE CAMPOS**  
Vice-Presidente da Comissão  
RF 36.043

  
**RAYANE OLIVEIRA EVANGELISTA**  
Membro  
RF 37.876