

Processo nº 04/369.846/96
Acórdão nº 7.015
Sessão do dia 22 de novembro de 2001.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 4.726

Recorrente: **CASA DE SAÚDE GRAJAÚ LTDA.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE
REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relatora: Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

***ISS – SERVIÇOS HOSPITALARES
PRESTADOS MEDIANTE CONVÊNIOS
CELEBRADOS COM O PODER PÚBLICO***

Correto o critério de apuração fiscal utilizando a data do processamento do Relatório de Autorizações de Internação Hospitalar apresentadas como data de aprovação do faturamento e, conseqüentemente, como data de competência para apuração do imposto. Inteligência do artigo 44, parágrafo 4º, da Lei nº 691/84, com redação dada pela Lei nº 2.080/93.

***ISS – APLICAÇÃO DE PENALIDADE –
PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÍGNA***

A capitulação da sanção imposta pela falta de recolhimento do imposto deve ser alterada, sempre que houver modificação do correspondente dispositivo legal prevendo a aplicação de penalidade mais benigna.

ISS – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A Nota Fiscal de Serviços deve conter os requisitos do artigo 192, do Decreto nº 10.514 (Regulamento do ISS), e a data nela consignada corresponder à data em que o documento foi expedido e não à data em que ele deveria ser emitido. A escrituração do livro RAPIS deve estar vinculada às notas fiscais existentes em cada período.

ISS – MULTAS

As multas previstas no artigo 51, da Lei nº 691/84 não ferem o princípio constitucional do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV. Recurso provido

parcialmente. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da douta Representação da Fazenda, que passo a transcrever:

“A empresa CASA DE SAÚDE GRAJAÚ LTDA., havendo tomado ciência da decisão de 28 de agosto de 1998, às fls. 83, do Senhor Coordenador de Revisão e Julgamento Tributários, que julgou parcialmente procedente a impugnação ao auto de infração em referência, dela recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes pretendendo a reforma integral da referida decisão.

O acolhimento parcial da defesa, se deu no ponto em que a autoridade de primeira instância cancelou o item V da peça base, que acusava o descumprimento de obrigação acessória pelo Contribuinte. Denunciava esse item da inicial que teria havido emissão com data errada das notas fiscais de serviços de n.ºs. 293 a 449, hipótese não reconhecida no *decisum*.

O procedimento administrativo, em sua forma original, consigna haver a empresa incidido nas seguintes infrações fiscais, em resumo:

I – recolhimento insuficiente de acréscimos moratórios, quando do pagamento do ISS devido pelos serviços realizados no período descontínuo de outubro de 1991 a maio de 1996, constituindo débito autônomo no valor de R\$ 44.180,81, conforme quadro demonstrativo I, às fls. 05 e 06 – art. 181, inciso I, da Lei n.º 691/84, com a redação da Lei n.º 1.513/89, c/c o art. 185, observado o art. 178, também da Lei n.º 691/84, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 1, da Lei n.º 691/84: 50% sobre o valor do imposto;

II – deixar de emitir notas fiscais de serviços para parte dos valores apurados no livro Diário e nos Relatórios enviados pelo SUS, quanto a operações realizadas no período descontínuo de junho de 1993 a maio de 1996, constituindo débito de ISS no valor de R\$ 1.821,55, conforme quadro demonstrativo II, às fls. 07 – art. 44, combinado com o art. 50, inciso VIII, observado o art. 178, todos da Lei n.º 691/84, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 6, alínea “a”, da Lei n.º 691/84: 250% sobre o valor do imposto;

III – emitir, sem consignação completa do nome do usuário das prestações, as notas fiscais de serviços de n.ºs. 293 a 449 – art. 48 da Lei n.º 691/84, c/c o art. 192 do Decreto n.º 10.514/91, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso II, item 1, alínea “d”, da Lei n.º 691/84: 3.937,56 UFIRs;

IV – emitir, sem denominar o serviço prestado, as notas fiscais de serviços de n.ºs. 293 a 449 – art. 48 da Lei n.º 691/84, c/c o art. 192 do Decreto n.º 10.514/91, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso II, item 1, alínea “d”, da Lei n.º 691/84: 3.937,56 UFIRs;

V – emitir, com data errada, as notas fiscais de serviços n.ºs. 293 a 449 – art. 48, c/c o art. 192 do Decreto n.º 10.514/91, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso II, item 1, alínea “d”, da Lei n.º 691/84: 3.937,56 UFIRs.; (Obs.: item já cancelado pela decisão recorrida)

VII – rasurar a escrituração dos valores no livro Registro de Apuração do ISS, modelo 3, durante os meses de julho e agosto de 1995 – art. 48, c/c o art. 166 do Decreto n.º 10.514/91, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso II, item 2, alínea “e”, da Lei n.º 691/84: 50,16 UFIRs; e

VIII – deixar de escriturar valores no livro Registro de Apuração do ISS, modelo 3, durante o mês de janeiro de 1995 – art. 48, c/c o art. 166 do Decreto n.º 10.514/91, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 51, inciso II, item 2, alínea “e”, da Lei n.º 691/84: 25,08 UFIRs.

Registra a inicial que a apuração dessas infrações se dera pelo exame dos documentos fiscais e livros fiscais e comerciais.

Impugnando o lançamento, aduziu o Contribuinte, em síntese, que:

1 – o procedimento seria nulo porque não observa ditames do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal federal;

2 – que a cobrança do ISS nos itens I e II seria fruto de interpretação equivocada, pois não se observou que a empresa presta serviços médicos à rede pública e convênios, como INAMPS e IASERJ, sujeitando-se à aprovação prévia do relatório de preços e serviços, que se constitui no momento em que os valores são creditados na sua conta-corrente; menciona as disposições do § 4º do art. 44 da Lei n.º 691/84;

3 – que os Srs. Fiscais de Rendas foram informados antes da lavratura do auto de infração, itens III e IV, que os convênios públicos como o SUS não recebem as notas fiscais exigidas, mas que as emite para as Entidades de modo a indicar os valores creditados e o nome do usuário dos serviços como INAMPS;

4 – que as infrações dos itens V e VI versam sobre escrituração fiscal das notas mencionadas, mas por reflexo do erro de interpretação dos agentes fiscais;

5 – quanto aos itens VII e VIII, admitia a correção dos apontamentos, pelo que deixava de os impugnar requerendo a emissão de guia para efetuar o pagamento das respectivas multas;

6 – por último, ressaltou que a peça acusatória estava eivada de multas confiscatórias que feriam princípios constitucionais.

Encaminhados os autos para colhimento das informações dos Srs. Fiscais de Rendas a respeito das razões de defesa, foi apresentada a manifestação de 28.02.97, às fls. 54/57, de onde se pode extrair o seguinte:

a) que não há qualquer vício a inquinar o procedimento, uma vez que o mesmo está

elaborado com fiel obediência às normas do Decreto “N” nº 14.602/96, que é o Regulamento aplicável à espécie.

b) que, quanto ao mérito, é flagrante o procedimento em desacordo com a legislação municipal quando o Contribuinte pretende que os serviços prestados ao SUS tenham como momento de emissão das respectivas notas fiscais aquele em que se dá o crédito dos valores em sua conta-corrente, e não no da aprovação pelo SUS das autorizações de internações hospitalares apresentadas, cujos relatórios são elaborados já com a exclusão de Autorizações que apresentem qualquer tipo de problema. Que o levantamento fiscal se deu tendo como mês de competência sempre sessenta dias após o da efetiva prestação dos serviços.

c) que não houve contestação fundamentada para as faltas formais pelo que nada havia a informar a respeito, tendo havido expressa concordância com as relativas aos itens VII e VIII.

Diante dos argumentos do Contribuinte e das informações prestadas pelo autuante, a autoridade *a quo* posicionou-se acolhendo o parecer de 25 de agosto de 1998, às fls. 59/81, o qual, sobre a questão das infrações a dispositivos que impõem obrigações acessórias, propunha a descaracterização da ocorrência V – emissão de notas fiscais de serviços em datas erradas.

Destacou aquele parecer que, “pela metodologia aplicada na ação fiscal, depreende-se que o agente fiscal entendeu que as notas fiscais estavam com as datas erradas porque foram emitidas nos meses do recebimento do preço dos serviços e não nos meses da emissão do Relatório de Autorizações de Internação Hospitalar Apresentadas. No entanto, tal fato não se configura como data de emissão errada, pois a data da emissão da nota fiscal é a data em que o documento foi expedido e não a data em que ele deveria ter sido expedido”. Propôs, por isso, o cancelamento desse item do auto de infração.

No que tange aos demais itens – I, II, III, IV e VI (os VII e VIII não foram impugnados) e à questão de nulidade do procedimento, o exame daquela autoridade fez concluir serem improcedentes as razões apresentadas pelo Impugnante, sendo mantido o auto de infração nos termos em que lavrado.

Interpondo o recurso ora em julgamento, o Contribuinte reitera a este Colendo Conselho o seu protesto inicial, aditando, em resumo:

1 – que a data que se deve tomar em conta para definir o mês de competência é aquela correspondente ao crédito em conta-corrente pelo INAMPS ou o IASERJ do preço do serviço, com base em que (regime de caixa) o ISS foi pago integralmente;

2 – que as infrações dos itens V e VI têm a mesma natureza, tendo se originado da interpretação equivocada dos agentes fiscais;

3 – que, reiterando as razões da defesa, para as infrações foram estabelecidas multas confiscatórias (que montariam em 300%), não admitidas pela Constituição Federal.”

A Representação da Fazenda manifesta-se pelo provimento parcial do recurso interposto, reformando-se a decisão de primeira instância administrativa, no sentido de:

- excluir da peça inicial a infração indicada no item VI, que trata da escrituração do Registro de Apuração do ISS com o mês de competência errado, pelo mesmo motivo que foi cancelado pela autoridade *a quo* o item V, que se refere à emissão de notas fiscais de serviços em datas erradas; e

- com relação ao item II, aplicar a penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei nº 691/84, tendo em vista as alterações introduzidas pela Lei nº 2.715/98, por ser mais benigna.

É o relatório.

V O T O

A decisão recorrida não está por merecer qualquer reparo no tocante aos itens I a IV, do Auto de Infração nº 97.101, de 31.10.96, uma vez que o lançamento de ofício foi procedido de conformidade com a legislação de regência.

A infração indicada no item I, da autuação, pertinente ao recolhimento do imposto com insuficiência de mora, resultante de interpretação errônea da recorrente que insiste em não fazer distinção entre “mês de competência” e “mês de recebimento do preço do serviço prestado”, tem por fundamento o disposto no artigo 44 e seu parágrafo 4º, da Lei nº 691/84, com redação da Lei nº 2.080/93, a saber:

“Art. 44. O contribuinte que exercer atividade tributável sobre o preço do serviço, independentemente de recebê-lo, fica obrigado ao pagamento do imposto, na forma e nos prazos fixados pelo Poder Executivo.

.....

§ 4º. Nos serviços prestados pelos contribuintes incluídos nos incisos II e III do art. 8º em decorrência de convênios celebrados com órgãos ou entidades do poder público, em que o pagamento do serviço dependa de aprovação, o período de competência será a quinzena de aprovação do faturamento”.

Desse modo, de acordo com o dispositivo legal citado, o levantamento do débito se deu, acertadamente, tomando como mês de competência sempre o mês de aprovação pelo SUS das autorizações de internações hospitalares, daí o débito autônomo apurado, pelo fato de os documentos fiscais terem sido emitidos pela recorrente somente quando do crédito dos pagamentos em conta-corrente, gerando, com isso, o recolhimento do ISS fora dos prazos determinados pela legislação, sem os correspondentes acréscimos moratórios ou com os acréscimos moratórios insuficientes.

Conforme muito bem esclarecido no parecer de fls. 59/81, que deu embasamento à decisão recorrida, com a ocorrência do fato gerador surge a obrigação de pagar o tributo, nos prazos definidos pela legislação própria. Pela regra geral, o mês de ocorrência do fato gerador se confunde com o da apuração, sendo o imposto pago no mês seguinte. Pela regra excepcional (parágrafo 4º, do artigo 44, da Lei nº 691/84), primeiro há a ocorrência do fato gerador, depois, com a aprovação do faturamento, há a apuração do imposto e, finalmente, o pagamento até o dia 10 do mês seguinte ao da apuração.

Assim sendo, argumenta com bastante procedência o referido parecerista: *“não há nenhum fundamento para se dizer que o contribuinte só tem o dever de recolher o ISS quando do recebimento do preço do serviço, ou seja, mês de competência não se confunde com mês do recebimento do preço dos serviços prestados”*.

Acrescenta, ainda, que para se determinar o mês de apuração do faturamento foi utilizado, pela fiscalização, o Relatório de Autorizações de Internação Hospitalar.

Apresentadas e, após o processamento de tais relatórios é que se pôde considerar como aprovados os valores para faturamento, uma vez que já ficou definido o que foi aceito e o que foi rejeitado. Logo, comungo com tal raciocínio, que acredita ser correto o critério da apuração fiscal que utilizou a data do processamento do relatório como data de aprovação do faturamento e, conseqüentemente, como data de competência para a apuração do imposto.

A infração referida no item II, da autuação, decorrente da insuficiência no recolhimento do ISS, foi constatada através do confronto entre os documentos fiscais emitidos e os valores constantes do Livro Diário e dos Relatórios enviados mensalmente pelo SUS, conforme demonstrado no Quadro Demonstrativo de Débito de fls. 17.

Relativamente à sanção imposta no referido item II, salienta a Representação da Fazenda que, embora não tenha havido nenhuma resistência por parte da autuada quanto à correspondente capitulação, a penalidade aplicável deverá ser a prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 2.715/98, por ser esta mais benigna do que a prevista no art. 51, inciso I, item 6, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Para melhor elucidação do entendimento acima exposto, passo a transcrever os dispositivos legais mencionados:

“Art. 51. As infrações apuradas por meio de procedimento fiscal ficam sujeitas às seguintes multas:

I – relativamente ao pagamento do imposto:

.....

5. falta de pagamento, quando o imposto tenha sido lançado:

a) a partir, exclusivamente, de base de cálculo apurada através de documentos contábeis,

inclusive livro caixa, desde que diretamente apresentados à fiscalização pelo sujeito passivo inscrito no órgão competente:

Multa: 90% (noventa por cento) sobre o imposto apurado;”

“Art. 51. As infrações apuradas por meio de procedimento fiscal ficam sujeitas às seguintes multas:

I – relativamente ao pagamento do imposto:

.....

6. falta de pagamento causado por:

7.

a) omissão de receitas;

.....

Multa: 250% (duzentos e cinquenta por cento) sobre o imposto apurado;”

Verifica-se, pois, que a ilustre Representação da Fazenda, usando das atribuições que lhes são próprias, de fiscalizar a execução da legislação tributária e requerer o que for necessário à boa administração da justiça fiscal, propugna pela imposição de penalidade mais benigna, em perfeita consonância com o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Com relação aos incisos III e IV, da autuação, também não assiste razão à recorrente, uma vez que procedeu em desacordo com o art. 192, do Decreto nº 10.514/91 (Regulamento do ISS), emitindo as notas fiscais de nºs. 293 a 449 sem consignação completa dos nomes dos usuários e sem denominação dos serviços prestados.

A infração do item V foi cancelada pela instância *a quo*, por entender que o fato ocorrido não se configura a emissão com data errada das notas fiscais de serviços nomeadas, de conformidade com o preceito regulamentar antes referido, levando-se em conta que a data da emissão da nota de serviço é a data em que o documento foi expedido e não a data em que ele deveria ter sido emitido. Ficou apurado pela fiscalização que não havia erro na data da emissão do documento, o erro foi a emissão do documento em data posterior a que deveria ter sido emitido.

Ressalte-se que a autoridade julgadora de primeira instância deixou de recorrer de ofício em vista do cancelamento do item V, do Auto de Infração em referência, em face do disposto no art. 99, § 1º, item 4, do Decreto nº 14.602/96.

No tocante ao item VI, da autuação, que trata da escrituração do livro Registro de Apuração do ISS com o mês de competência errado, acompanho o parecer da Representação da Fazenda que entende deva também ser excluído da autuação pelos mesmos motivos e em face da sua conexão com o item V já cancelado, tendo em vista que não se deve cogitar

da ocorrência de escrituração com competência errada, se tal escrituração se deu vinculada às notas fiscais existentes em cada período.

Motivando seu posicionamento, a Representação da Fazenda afirma que “uma vez que a escrituração foi realizada de acordo com os documentos fiscais emitidos, ainda que pela emissão destes se haja constatado tenha sido violada outra norma tributária – que foi a escolha equivocada do mês de competência para a vinculação das prestações de serviços (pela qual, inclusive, já é imposta a penalidade prevista na legislação), entende que o fato narrado no aludido item VI não constitui transgressão a ensejar cominação independente, como, acertadamente, se posicionou a autoridade recorrida com relação ao item V”.

Quanto aos itens VII e VIII, da autuação, a autuada admitiu as faltas apontadas, tendo solicitado, inclusive, a emissão de guias para pagamento do débito.

A recorrente, tanto na impugnação quanto em sua peça recursal, ressalta que todos os itens do Auto de Infração se encontram eivados de multas confiscatórias, que “fogem à realidade inflacionária que atravessa o País”, montando a 300%, portanto abusivas, representando “um nítido confisco tributário, expressamente vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988”.

Tal assertiva revela que a recorrente desconhece não só as normas legais e regulamentares pertinentes ao ISS, razão do lançamento de ofício ora recorrido, como, também, as sanções aplicáveis em face de seu descumprimento, cujas multas variam de 50% a 250% , calculados sobre o valor do imposto devido, apurado, arbitrado, retido ou cobrado em separado, conforme a infração cometida, sendo as multas formais, decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias fixadas em valor fixo. As multas moratórias variam de 4% a 20%, incidentes sobre o imposto não pago no vencimento, mais 0,5% por mês até a data do pagamento, a partir do primeiro dia do terceiro mês seguinte ao do vencimento.

Depreende-se da leitura do art. 51, da Lei nº 691/84 (Das Multas), que as sanções correspondentes a 250% são aplicadas nas hipóteses de infrações qualificadas, ficando os infratores sujeitos não só à aplicação da sanção tributária, como, ainda, da sanção penal, quando restar tipificado o ilícito cometido.

Ensina-nos Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra “Teoria e Prática das Multas Tributárias”, discorrendo sobre o princípio da Constituição proibindo o “confisco”, que a fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador e que, de modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *munus* punitivo, em tema tributário. Afirma o autor que o importante na espécie é perceber que um mesmo fato, dependendo do ângulo em que é focado e dos fins pretendidos pela ordem jurídica, pode ser qualificado, valorado, de diferentes maneiras, de modo a provocar diversas consequências jurídicas. Assim, o fato de dado contribuinte alterar a verdade dos fatos fraudando documentos ou livros fiscais, com a intenção de omitir receitas tributáveis, redundando em não pagar ou pagar tributo a menor, pode caracterizar:

a) um ilícito tributário, pelo que poderá ficar sujeito a uma multa prevista na legislação fiscal específica;

b) um ilícito penal, em razão do que ficará sujeito a uma pena privativa de liberdade, devidamente prevista em lei criminal; ...”

Conclui-se que um imposto cuja natureza acarreta o fenômeno econômico da repercussão, tributado com a alíquota genérica de 5% sobre a base de cálculo, impondo penalidades às infrações cometidas compatíveis com a carga tributária de nosso País, jamais poderá ser caracterizado como confiscatório, conforme pretendido pela recorrente.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso, reformando a decisão recorrida para excluir o item VI do Auto de Infração nº 97.101/96, bem como alterar a multa imposta no item II, do referido lançamento de ofício, mantendo-se inalterados os demais itens da autuação, exceto o item V, já cancelado pela primeira instância administrativa.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CASA DE SAÚDE GRAJAÚ LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Ausente da votação o Conselheiro **PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS**, substituído pelo Suplente **ADALBERTO JOSÉ TEIXEIRA.**

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 22 de novembro de 2001.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES
RELATORA