



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sessão do dia 06 de dezembro de 2012.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 14.469

Recorrente: **FUNERÁRIA DEMOCRÁTICOS LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **DOMINGOS TRAVAGLIA**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

***ISS - SERVIÇOS FUNERÁRIOS - AUTO DE
INFRAÇÃO - OPERAÇÕES SUBFATURADAS -
NOTAS FISCAIS CALÇADAS - ARBITRAMENTO***

Procede a exigência do tributo mediante arbitramento da base de cálculo, com a aplicação das sanções legais, quando se apura subfaturamento nas operações e a consignação de valores diversos entre as vias dos documentos fiscais emitidos. Inteligência do art. 148 do CTN. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 209/211, que passa a fazer parte integrante do presente:

“Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 166-170) interposto por FUNERÁRIA DEMOCRÁTICOS LTDA. frente à decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) que julgou improcedente (v. fls. 160) a impugnação parcial apresentada ao Auto de Infração nº 123.649, de 13 de julho de 2010, relativo ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Referido Auto de Infração resultou de fiscalização da Quarta Divisão do ISS, levada a cabo por solicitação da Delegacia de Polícia Fazendária à F/SUBTF. Durante o procedimento de ofício, que cobriu o período de 1/1/2005 a 31/12/2009 (v. fls 11-13), foram arrecadados documentos e livros fiscais da ora recorrente e documentos e declarações de seus tomadores de serviços, evidenciando, em três notas fiscais emitidas entre junho de 2006 e abril de 2007, discrepância de valores entre vias da mesma Nota Fiscal. Em outros vinte e cinco casos, que cobrem período que vai de 2006 a 2009, foi evidenciada discrepância de valores entre Nota Fiscal/escrituração fiscal e os recibos, declarações e outros documentos apresentados pelos respectivos tomadores (v. fls. 113-146).

Ressalte-se que outros dezenove casos de discrepância de valores entre vias da mesma Nota Fiscal foram apurados em outro Auto de Infração, que é objeto do p.a. 04/354.252/2010, onde se discute Recurso Voluntário conexo com o presente litígio.

O Auto de Infração discutido no presente p.a. (123.649) se divide em duas partes.

A primeira se refere à insuficiência de ISS com omissão de receitas, decorrente das três notas fiscais em que se encontrou discrepância de valores entre as vias do prestador e do tomador. Essa parte da autuação apurou uma dívida de R\$ 190,27 de diferença de ISS, em valores históricos, além da respectiva multa de 250% prevista em lei para os casos de falta de pagamento por omissão de receitas (Art. 51, I, 6, “a”, da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984). Essa parte da autuação não foi impugnada pela contribuinte, que inclusive solicitou guia para pagá-la (v. fls. 31).

A segunda parte do Auto, parte essa que é o objeto do presente litígio, se refere a lançamento por arbitramento da diferença de base de cálculo do ISS para o período de julho de 2005 a junho de 2007. Essa parte do auto apurou uma dívida de R\$ 153.613,56 de diferença de ISS, além da respectiva multa de 100% prevista em lei para os casos de falta de pagamento quando o imposto tenha de ser lançado por arbitramento de receitas (Art. 51, I, 5, “b”, da Lei nº 691/84).

Esse procedimento teve por pressuposto essencial a previsão legal do art. 34, II, da Lei nº 691/84, segundo a qual será arbitrada a base de cálculo do ISS sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os livros ou documentos apresentados pelo sujeito passivo.

De acordo com a instrução do órgão lançador (fls. 7-9), também serviram de supedâneo ao arbitramento os incisos III e VI do mesmo artigo, que aludem, respectivamente, aos casos de evidência de atos qualificados em lei como crimes (ou que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação) e aos casos em que haja prática de subfaturamento.



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O arbitramento buscou determinar o preço unitário do serviço de sepultamento. Para determinação desse objeto, foram consideradas as 28 supracitadas discrepâncias entre vias ou entre Nota/escrituração e respectivos documentos e declarações dos tomadores. A média aritmética dos 28 valores evidenciados pelas informações obtidas junto aos tomadores foi considerada como valor confiável para preço unitário de um sepultamento (v. fls. 10). Esse valor corresponde a 919,54 UFIRs¹. A autoridade autuante multiplicou esse preço unitário arbitrado pelo número de sepultamentos vendidos pela contribuinte entre julho de 2005 e junho de 2007, isto é, o número de correspondentes Notas Fiscais emitidas no mencionado período, com exceção das três notas que já haviam servido de base para a primeira parte do Auto. A diferença entre esse produto e a base de cálculo escriturada pelo prestador para esse período foi a base de cálculo da diferença de imposto constante da segunda parte do Auto, resultante da aplicação da alíquota de 5%.

Ressalte-se que, em Auto de Infração discutido no retromencionado p.a. conexo com os presentes autos, houve arbitramento similar para o período que vai de junho de 2007 a dezembro de 2009.

As razões que se podem inferir do recurso são, em síntese:

1 – A funerária é obrigada a fornecer insumos, tais como caixões, flores, véus e serviço de sacerdotes, que devem ser descontados da base de cálculo do ISS, assim como se faz com os materiais no caso da construção civil, pois diversos dispositivos legais assim prevêm;

2 – Está se fazendo incidir o ISS sobre esses insumos apenas porque o serviço está descrito na lista legal como atividade de funerária, e não como “preparo administrativo de enterro” e “sepultamento”;

3 – O Município não poderia, mediante fiscalização realizada em 2010, adotar providências retroativas a outros exercícios, inclusive para desenquadrar a contribuinte como microempresa;

4 – Estaria havendo uma apuração de infração formal em situação que não contribuiu para o agravamento da infração principal, contrariando assim o disposto no art. 222 da Lei nº 2.715/98;

5 – A amostragem que fundamentou o arbitramento tomou por base o ocorrido apenas em alguns meses e desprezou toda a escrita fiscal de três anos do contribuinte, o que, segundo a doutrina e julgados de órgãos administrativos estranhos ao Município do Rio, aduzidos no recurso, só pode ocorrer quando a escrita for extremamente imprestável, e assim teria sido cerceado o acesso do contribuinte à ampla defesa constitucionalmente garantida aos litigantes em processo administrativo; e

¹ O que, em moeda atual, equivaleria a cerca de R\$ 2.092,07 (1 UFIR = R\$ 2,27512)



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6 – O arbitramento deve levar em conta o valor dos serviços, não as despesas efetuadas pela empresa.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Decorre da Constituição que os serviços funerários são atividades de responsabilidade do poder público municipal, sendo possível, mediante permissão do Ente, a sua exploração pela iniciativa privada.

No Município do Rio de Janeiro, diversamente do que pretende fazer entender a Recorrente, essa matéria está regulada pelo Decreto nº 8.734/1989.

A Recorrente, conforme se infere, é empresa permissionária desses serviços públicos, realizando suas atividades sob condição de bem desempenhá-las em atendimento à requisição da legislação de regência.

Assim dispõem os arts. 23 e 24 do mencionado Decreto:

Art. 23 – A permissão para exploração de serviços funerários será concedida pelo Secretário Municipal de Obras e Serviços Públicos, mediante lavratura de Termo de Permissão elaborado pela O/DCF, às empresas que atendam às disposições deste regulamento e da legislação em vigor, após parecer da Comissão Municipal de Controle de Cemitérios e Serviços Funerários – O/CMF.

Art. 24 – O Termo de Permissão, de acordo com o modelo aprovado pelo órgão competente, será firmado a título precário, por tempo indeterminado, enquanto a permissionária bem servir e atender às disposições legais.

Extrai-se daí que as ocorrências que compõem a inicial, a rigor, revelam atuação em desconformidade com os compromissos assumidos com a assinatura do termo de permissão.



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Tais fatos, apurados em procedimento fiscal gerado a partir de solicitação da Delegacia de Polícia Fazendária, conforme consta do Relatório de Arbitramento de fls. 07/09, afora os deletérios efeitos do não comprometimento com o exercício institucional das funções por que se propôs convencionar, repercutem de forma grave, também, sob o aspecto da legislação tributária. Por isso que recebendo os enquadramentos descritos na peça base.

Com razão, então, a douta Representação da Fazenda em sua promoção, em que, de forma abrangente, explanou os fundamentos por que se há de sustentar a infração e penalidade imputada ao Contribuinte no item 2 da inicial, e que é objeto único do recurso em julgamento. O item 1 recebeu tratamento em apartado, porque não contestado pelo Contribuinte.

Senão vejamos.

Como se pode perceber, as situações constituídas e que geraram a lavratura do Auto de Infração não foram contestadas, pelo menos de forma a se as elidir, pelo Recorrente.

Por outro lado, ficou patente a necessidade de recorrer-se ao arbitramento de receitas de serviços, diante da constatação de reiteradas faltas relacionadas à emissão de documentos fiscais, implicando a certeza de que o movimento econômico tributável atingia patamares bem maiores do que a escrituração fiscal estava a indicar – além da emissão de recibos, notas fiscais de serviços emitidas e escrituradas com valores menores do que os consignados nas vias destinadas aos usuários dos serviços.

Diante de tais realidades, permitimo-nos fazer incorporar ao presente, como parte, algumas das razões expendidas pela douta Representação da Fazenda para promover pelo improvimento do recurso.

Em primeiro lugar, quanto à pretensão da recorrente de fazer deduções de valores da base de cálculo do ISS devido em razão das atividades que exerce:

Não há, nos dispositivos legais aduzidos pelo recurso, e tampouco no restante do ordenamento jurídico aplicável ao ISS do Rio de Janeiro, previsão de abatimento dos insumos na base de cálculo das atividades funerárias. As previsões existentes no ordenamento para a construção civil são uma **exceção** à regra, e não a regra em si.

A descrição do serviço não é uma opção do legislador municipal, vez que se circunscreve às definições de serviços tributáveis pelo ISS constantes de lei complementar federal, conforme estabelecido pela Constituição da República. A lei municipal, refletindo o contido na lei complementar federal, previa expressamente, na ocasião dos fatos geradores aqui apreciados, a incidência do ISS sobre os serviços de funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres. É o que constava e consta do subitem 25.01 da Lei Complementar federal nº 116/2003, e o que constava e consta do subitem correspondente na Lei municipal nº 691/84.

Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

E, quanto ao período alcançado pela cobrança do imposto:

Nenhum óbice existe a que o órgão lançador, tendo ciência de fatos que antes desconhecia devido à conduta da contribuinte, proceda ao lançamento na forma prevista em lei, inclusive quanto a fatos geradores relativos a exercícios anteriores, desde que dentro do prazo decadencial para fazê-lo. É o que resta claro dos incisos do art. 149 e de seu parágrafo único, do CTN, e dos incisos do art. 170 e de seu parágrafo único, da Lei nº 691/84.

Quanto à multa decorrente da infração apurada:

Quanto à crítica do recorrente à multa, é de se inferir que esteja falando do art. 222 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, com a redação dada pela Lei nº 2.715/98, que é a seguinte:

Art. 222 - As infrações de caráter formal somente serão apenadas quando não concorrerem para o agravamento de infração relativa à obrigação principal.

Trata-se de dispositivo cujo objetivo é evitar apenas por si só a conduta que, embora núcleo de tipo infracional tributário, já é considerada como agravante em outro tipo infracional tributário.

A multa constante da única parte impugnada do Auto é aquela prevista no art. 51, I, 5, “b”, da Lei nº 691/84, cujo fato gerador é a conduta “falta de pagamento quando o imposto tenha de ser lançado por arbitramento de receitas”. Ora, a conduta “arbitramento de receitas” sequer é do âmbito do contribuinte, não constituindo elemento de qualquer tipo infracional tributário. Portanto, inadequada e inócua a invocação do Recorrente quanto ao retrocitado art. 222 da Lei 691/84.

E, sobre a necessidade de recorrer ao arbitramento da base de cálculo:

Quanto à alegação de insuficiência da amostra para o arbitramento, deve ser ressaltado que o pressuposto essencial do arbitramento é a omissão ou desmerecimento de fé das informações do contribuinte **referentes a período coberto pela fiscalização**. A instrução do Auto afirma que a “circularização” na busca de informações teve por alvo os tomadores “dos documentos arrecadados” (v. terceiro parágrafo de fls. 7), isto é, da vasta gama de notas fiscais que vai do número 4151 a 9950. Foi **aleatório** o fato de somente **alguns** tomadores terem dado retorno e outros não, conforme bem destacado pela autoridade autuante às fls. 8. Por isso, embora as 28 discrepâncias de valores tenham ocorrido entre fevereiro de 2006 e dezembro de 2009, torna-se desmerecedora de fé a documentação referente a todo o período fiscalizado. Como também destacado pelo Fiscal de Rendas autuante, imaginar que não se pode arbitrar quando não se conseguem todos os retornos dos tomadores seria transformar o instituto do arbitramento em uma inutilidade, pois só poderia usá-lo quando não fosse preciso, já que, dispondo de todos os retornos de tomadores, já se teria todos os números relativos à receita de serviços.



Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Por outro lado, deve ser lembrado que, conforme relatado, foram apurados em Recurso voluntário conexo com o aqui examinado outros dezenove casos de discrepância entre vias da mesma Nota Fiscal, ocorridos entre 2006 e 2009.

Assim, não há razão para crítica à adoção do arbitramento.

Não merece guarida a alegação do contribuinte de que a desconsideração de sua escrita fiscal tenha cerceado seu direito de defesa. O lançamento tributário é procedimento administrativo informado pelo princípio do inquisitivo. O contraditório é aberto ao contribuinte na sequência, vez que o ordenamento prevê o direito à impugnação do lançamento efetuado. O direito de impugnar o lançamento, que é um direito de defesa, foi exercido pelo contribuinte. O órgão julgador de primeira instância examinou seus argumentos e não os considerou convincentes, mantendo o Auto de Infração. O contribuinte novamente exerceu o direito de defesa e recorreu a este E. Colegiado. Se não houvesse direito de defesa, sequer se estariam discutindo nesse momento as alegações que aduziu.

A alegação da Recorrente, no sentido de que o arbitramento deveria estar circunscrito aos meses em que foi constatado o subfaturamento nas notas fiscais de serviços, não merece agasalho, pois aquela reiterada prática colocou em descrédito a totalidade da sua escrituração fiscal.

Assim, diante das evidências e provas acostadas aos autos, não há como serem acolhidas as razões do Recorrente, razão por que voto pelo IMPROVIMENTO do recurso interposto, para que se mantenha na íntegra a decisão recorrida.

A C Ó R D ã O

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



Processo nº 04/354.150/2010
Data da autuação: 13/07/2010
Rubrica: Fls. 218

Acórdão nº 13.364

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 13 de dezembro de 2012.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

DOMINGOS TRAVAGLIA
CONSELHEIRO RELATOR