

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07. 29340.6.23  
RECORRENTE: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA–  
JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO  
RECORRIDO: PROPARK ESTACIONAMENTOS LTDA  
– EPP  
Rua da Concórdia, 630 – São José –  
Recife/PE  
Inscrição mercantil nº 404.652-8  
ADVOGADOS: GIOVANNI TADEU OLIVEIRA DA  
CONCEIÇÃO CORDEIRO E OUTROS  
RELATOR: JULGADOR CARLOS ANDRÉ  
RODRIGUES PEREIRA LIMA

**ACÓRDÃO Nº 075/2024**

- EMENTA:
- 1- ISS PRÓPRIO – RECEITA ARBITRADA – INOBSERVÂNCIA DE PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO NO LANÇAMENTO ORIGINAL– NULIDADE FORMAL – POSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO DA MATÉRIA ANULADA.
  - 2- Os vícios de natureza formal dizem respeito a má aplicação de normas procedimentais do lançamento. Por outro lado, os vícios de natureza material atingem a própria essência da relação jurídico tributária.
  - 3 - Nos casos de vício formal, o art. 173, inciso II, do CTN, possibilita novo lançamento. No entanto, em caso de erro na aplicação na norma de direito material, o art. 146 do CTN prevê a impossibilidade de novo lançamento da matéria anulada.
  - 4 - Erro de aplicação no procedimento para composição da base de cálculo é erro procedimental.

**Continuação do Acórdão nº 075/2024**

5 - Remessa Necessária provida.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos, ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, à unanimidade, na conformidade do voto do Relator e das notas constantes da Ata de Julgamento, por conhecer e dar provimento à Remessa Necessária, devendo os autos retornarem à Primeira Instância para que proceda a novo julgamento.

C.A.F., Em 23 de maio de 2024.

Carlos André Rodrigues Pereira Lima – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho  
(Ausência Justificada)

Raphael Henrique Lins Tiburtino dos Santos

SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07. 29340.6.23  
RECORRENTE: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA–  
JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO  
RECORRIDO: PROPARK ESTACIONAMENTOS LTDA  
– EPP  
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES  
PEREIRA LIMA

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Remessa Necessária em face de decisão proferida pela 1ª Instância desse Conselho Administrativo Fiscal (CAF), que julgou nula a Notificação Fiscal lavrada (ID 17).

Na origem, cuida-se do segundo lançamento relativo ao período de janeiro a dezembro de 2018 em desfavor da Contribuinte, decorrente da ausência de recolhimento de **ISS – próprio** incidente sobre as receitas de prestação de serviços não escrituradas e sem emissão de nota fiscal eletrônica.

A primeira Notificação Fiscal foi julgada nula pela 1ª Instância deste Conselho e confirmada em 2ª Instância por inaplicabilidade do art. 119 do CTM/Recife pela Autoridade Fiscal, sendo determinado que, ao não serem observados os dispositivos legais, houve cerceamento de defesa da Contribuinte.

A segunda Notificação Fiscal foi lavrada em 28/06/2023. No Termo Final de Fiscalização (ID 3) o auditor fiscal concluiu que a Contribuinte omitiu praticamente todo o valor da receita advinda de clientes não identificados no exercício de 2018 e não comprovou diversas entradas de recursos, infringindo, assim, o disposto no art. 126, I e 131, §2º da Lei 15.563/91 combinados com os artigos 9º e 21 do Decreto nº 15.950/92 e com o artigo 1º da Lei 17.407/2008, sendo-lhe aplicada a penalidade estabelecida no art. 134, inciso VII, “a”, da Lei 15.563/91, com redação dada pela Lei 18.456/2017, qual seja multa por infração de 100% (cem por cento).

Apontou que foram emitidas apenas duas notas fiscais de serviços com tomador não identificado, fato que contrasta com o número de notas fiscais desse tipo emitidas nos exercícios seguintes.

Ademais, alegando da falta de colaboração da empresa notificada, determinou que não foi possível apurar o valor das entradas relativas apenas aos estabelecimentos de Recife, razão pela qual incide o disposto no art. 119, II, do CTM/Recife. O arbitramento foi efetuado mediante o cálculo da receita média mensal originada de usuários não identificados dos estacionamentos situados em Recife relativa ao exercício de 2020, tendo sido aplicado índice de redução considerando o IPCA para trazer o valor para 2018.

Por fim, a Contribuinte também foi notificado por embaraço fiscal por não apresentar a documentação necessária a apuração da sua receita sobre serviços, nem apresentar justificativa, mesmo sendo intimado por duas vezes, nos termos do art. 134, V, do CTM/Recife.

Anexou: Termo de Início de Fiscalização (ID 4); Mapa de Arbitramento de Receita Tributável (ID 5); Termo de Intimação datado de 01/03/2023 (ID 6); Termo de Intimação datado de 21/03/2023 (ID 7); Livro Diário (ID 8 a 13);

Em 28/07/2023, a Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento fiscal (ID 16 – págs. 1/36), aduzindo que:

- (i)** O auditor efetuou lançamento sobre fatos que não são prestação de serviços, existindo apenas uma presunção inoportuna;
- (ii)** Houve nulidade material da notificação nº 07.08454.6.21;
- (iii)** No julgamento de primeira instância, o Julgador mostrou que houve um erro de concepção do autuante, vez que efetuou um juízo de valor que o fez acabar optando por uma metodologia de cálculo diversa da cabível nos autos;
- (iv)** Houve alteração nos valores lançados quando comparada a notificação nula com a presente;
- (v)** Houve decadência em virtude de se tratar de vício material em relação aos períodos de janeiro a maio de 2018;
- (vi)** Houve cerceamento do direito de defesa. Nessa segunda fiscalização foi trazido um fato não informado na primeira que seria a emissão de duas notas fiscais. Na primeira fiscalização, por seu

turno, justifica-se diversas entradas financeiras como receita tributável;

- (vii)** É proibido ao fisco ficar alterando fundamentos da acusação já apresentados anteriormente;
- (viii)** O arbitramento é nulo porque o auditor não justificou a razão de não ter lançado mão de nenhum dos critérios previstos no inciso I do §3º do artigo 119 da Lei 15.563/91;
- (ix)** O lançamento é nulo porque inexistente previsão legal para as presunções trazidas pela fiscalização;
- (x)** O auditor reclassificou indevidamente elementos da contabilidade da Contribuinte;
- (xi)** A contabilidade faz prova em favor da Contribuinte, cabendo à autoridade fiscal provar a sua inveracidade;
- (xii)** A realização de mútuo com os sócios, como forma de evitar empréstimos, é uma estratégia utilizada pela empresa, a fim de não pagar os juros do mercado financeiro;
- (xiii)** Não é possível que o fisco desconsidere a operação de mútuo e efetue nova classificação dos fatos;
- (xiv)** A operação de mútuo não se confunde com a prestação de serviços. Tributar-se tal operação seria infringir o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional;
- (xv)** O fisco em nenhum momento apresentou provas ou elementos que mostrassem o local e o tipo de serviço prestado pela Contribuinte cuja receita teria sido registrada como mútuo;
- (xvi)** A empresa tem diversos contratos de locação de bens móveis, não tendo o fisco apresentado elementos para descaracterizar os registros contábeis a eles relativos;
- (xvii)** É inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis;

(xviii) A multa aplicada foi exorbitante;

(xix) Não é possível aplicar juros de mora e correção superior ao patamar previsto na legislação federal;

(xx) A dúvida na interpretação da norma deve favorecer a Contribuinte.

Nos pedidos, requereu a nulidade e/ou improcedência do lançamento. Subsidiariamente, requereu que seja afastada a cobrança do ISS sobre receitas advindas de outras municipalidades.

Anexou à impugnação Procuração (ID 16 – pág. 39) e Atos Constitutivos (ID 16 – págs. 40/ 56).

Em 04/08/2023, foi proferida decisão pelo CAF – 1ª instância (ID 17), que julgou nula Notificação Fiscal lavrada, por entender que, em razão do primeiro lançamento ter sido anulado por erro material decorrente de erro na aplicação da norma, não seria possível novo lançamento, nos termos do art. 146 do CTN.

Abaixo é a ementa do julgado:

**EMENTA: Notificação Fiscal. ISS próprio. Cerceamento de defesa. Nulidade por vício material. Erro na aplicação da norma. Impossibilidade de novo lançamento. Notificação nula.**

1. Os vícios de natureza formal não atingem os elementos essenciais do ato administrativo previstos no artigo 142 da Código Tributário Nacional. São deslises que não dizem respeito ao fato gerador, ao cálculo do imposto e às penalidades aplicadas, mas, tão-somente, à formalização do lançamento.
2. O vício material atinge os elementos essencial do ato administrativo do lançamento, podendo haver, a depender das circunstâncias, a possibilidade de que o fisco efetue um novo lançamento.
3. O cerceamento de defesa quando tem natureza grave por envolver elementos inerentes ao próprio ato do lançamento é vício material. O maior exemplo é o cerceamento inerente ao levantamento da base de cálculo do imposto. Se houve arbitramento, mas o contribuinte não teve acesso a informações básicas sobre o mesmo nem sequer tendo sido afirmado no lançamento de que de arbitramento se tratava, está-se diante de um vício material do lançamento.
4. Se o vício é material, a possibilidade de um novo lançamento está ligada à natureza desse vício. Quando for o caso de vício material de origem fática é possível a realização de um novo lançamento, considerando as regras previstas no artigo 149 do CTN. Já quando for caso de vício material em face de erro na aplicação da norma, incide o artigo 146 do CTN, sendo impossível um novo lançamento.
5. Notificação nula.
6. Decisão **sujeita a reexame necessário** pela segunda instância, *ex vi* do art. 221 da Lei n.º 15.563/91.

A Contribuinte foi intimada da decisão proferida em 24/08/2023 (ID 17 - págs. 15/16).

Em 23/11/2023, a UFT apresentou manifestação informando não ter nada a opor ao conteúdo da decisão de Primeira Instância.

Ao ID 20, o processo foi distribuído para 2ª Instância do CAF.

É o relatório.

C.A.F., 14 de maio de 2024.

**CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA  
RELATOR**



SECRETARIA DE FINANÇAS  
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF  
PROCESSO/ NOTIFICAÇÃO Nº 07. 29340.6.23  
RECORRENTE: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL  
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA–  
JOÃO ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO  
RECORRIDO: PROPARK ESTACIONAMENTOS LTDA  
– EPP  
RELATOR: CARLOS ANDRÉ RODRIGUES  
PEREIRA LIMA

### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de julgamento de Remessa Necessária decorrente de decisão proferida pela 1ª Instância desse CAF que julgou improcedente a Notificação Fiscal lavrada.

A hipótese de Remessa Necessária está enquadrada no §1º c/c inciso I, do art. 221 do CTM/Recife, razão por que dele conheço.

Passo à análise.

Por todo exposto, verifica-se que a discussão dos autos consiste no esclarecimento se a nulidade do primeiro lançamento reconhecida por este Conselho decorre de vício formal ou de vício material e na possibilidade de o vício ser sanado com a realização de novo lançamento.

Inicialmente é importante realizar a distinção entre vícios de natureza formal e material.

Os vícios de natureza formal dizem respeito a má aplicação de normas procedimentais do lançamento, elementos formais para a lavratura de auto de infração.

Portanto, no vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

Por outro lado, os vícios de natureza material atingem a própria essência da relação jurídico tributária, pois resultam de equívoco na aplicação da norma

de direito material e dizem respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária listados no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

**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.

Assim, o vício material ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobre maneira o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Essa distinção é importante, pois o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, além de possibilitar novo lançamento, alonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário, conforme o disposto no seu art. 173, inciso II:

**Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Interpretação distinta é dada aos vícios de natureza material que, em virtude da gravidade do prejuízo ao Contribuinte, o CTN prevê a impossibilidade de novo lançamento da matéria anulada em caso de erro na aplicação na norma de direito material:

**Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do

lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Destaca-se que, nos termos do art. 145 do CTN, no caso nulidade material em razão de erro de fato, o lançamento regularmente notificado ao contribuinte só pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa nas hipóteses previstas no art. 149 do mesmo diploma legal, não observadas no caso dos autos.

Superada esta distinção teórica, resta saber se a nulidade do primeiro lançamento declarada por este Conselho leva à nulidade formal ou à nulidade material para determinação da possibilidade de um novo lançamento.

Consoante se extrai da decisão de Primeira Instância, o primeiro lançamento foi anulado por cerceamento de defesa, em razão de erro de procedimento ao escolher o critério de lançamento, conforme trecho transcrito abaixo:

No caso em epígrafe, o primeiro lançamento foi anulado por cerceamento de defesa, conforme trazido na ementa supracitada.

O Auditor efetuou um lançamento classificando-o como "receita não escriturada sem emissão de nota fiscal". Acontece que dos autos facilmente se verificava que na verdade houve um arbitramento, haja vista que o Servidor não chegou ao valor exato da receita que entendeu tributável, mas a uma aproximação utilizando técnica de arbitramento. Quando é efetuado um arbitramento é necessário que o critério legal utilizado seja explicitado o que acabou não ocorrendo.

No caso dos autos, o primeiro lançamento careceu de requisitos de liquidez e certeza por não observar os requisitos legais para o arbitramento, incorrendo em vício que maculou elementos constitutivos da obrigação tributária.

Ao assim agir, o Fisco infringiu diretamente os princípios da motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica, considerando que foi lavrado um Auto de Infração sem respaldo legal e sem exposição de qualquer motivo para tanto, impossibilitando a Contribuinte de se defender de forma hábil e suficiente, dificultando-lhe as ações no sentido de esclarecer os fatos, cerceando seu direito de defesa.

O artigo 184 do CTM/Recife dispõe acerca dos elementos que, necessariamente, comporão o ato de lançamento, estando a Autoridade Fiscal vinculada a tais parâmetros, para que seja assegurada a higidez. Portanto, serão nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa, vejamos:

**Art. 184.** São nulos os atos, termos, despachos e decisões lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa ou, ainda, quando praticados com desobediência a dispositivos expressos em lei.

Desse modo, outra conclusão não há senão o reconhecimento do vício formal em face de erro de aplicação da norma relativas ao arbitramento e cerceamento de defesa da Contribuinte.

### **DECISÃO**

Posto isso, voto por conhecer e dar provimento à Remessa Necessária, devendo os autos retornarem à Primeira Instância para que proceda a novo julgamento.

É o voto.

C.A.F., 23 de maio de 2024.

**CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA**  
**RELATOR**