

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/ NOTIFICAÇÃO Nº 07.29340.6.23
RECORRENTE: PROPARK ESTACIONAMENTO LTDA – EPP
Rua da Concórdia, 630 – São José – Recife/PE
Inscrição mercantil nº 404.652-8
ADVOGADOS: ALEXANDRE DE ARAÚJO ALBUQUERQUE E
OUTROS
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA – JOÃO
ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR: JULGADOR CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

ACÓRDÃO Nº 041/2025

- EMENTA:
- 1 - ISS – NOTIFICAÇÃO FISCAL – ARBITRAMENTO DE RECEITA – RECURSO IMPROVIDO.
 - 2 - Os vícios de natureza formal dizem respeito à má aplicação de normas procedimentais do lançamento. Por outro lado, os vícios de natureza material atingem a própria essência da relação jurídico tributária.
 - 3 - Erro de aplicação no procedimento para composição da base de cálculo é erro procedimental.
 - 4 - Cabe ao contribuinte provar que as acusações da autoridade fiscal são improcedentes, desde que sejam elas verossímeis. Não é ônus exclusivo da autoridade fiscal comprovar a ocorrência do fato gerador.
 - 5 - O CAF/RECIFE não tem competência para apreciar argumentos de inconstitucionalidade da lei local.
 - 6 - Recurso Voluntário a que se nega provimento.

Continuação do Acórdão nº 041/2025

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 negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo a decisão de 1ª Instância em todos os seus termos.

C.A.F., Em 09 de julho de 2025.

Carlos André Rodrigues Pereira Lima – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos Gilberto Dias Júnior

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.29340.6.23
RECORRENTE: PROPARK ESTACIONAMENTOS LTDA - EPP
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA – JOÃO
ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR: JULGADOR CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1ª Instância desse Conselho Administrativo Fiscal – CAF que julgou Procedente a presente Notificação Fiscal (ID 23).

O contexto que ensejou a discussão ora em análise tem origem no 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, no valor de R\$ 474.168,62 (quatrocentos e setenta e quatro mil, cento e sessenta e oito reais e sessenta e dois centavos).

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 falta de colaboração da empresa notificada, consignou que não foi possível apurar o valor das entradas relativas apenas aos estabelecimentos no 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 estacionamento situados no 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 notificada por embarço fiscal por não apresentar a documentação necessária à 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 8/13);

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;
- (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 alterar os 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 inexistia 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: 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.

No entanto, a decisão, sujeita à Remessa Necessária, foi modificada pela 2ª Instância (ID 21), concluindo pela nulidade formal do primeiro lançamento aplicando-se a regra do art. 173, II, do CTN, que permite novo lançamento pela Autoridade Fiscal.

Os autos foram remetidos à 1ª Instância julgadora que decidiu pela procedência do lançamento (ID 23).

Devidamente citada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (ID 24), em 23/08/2024. Nesse Recurso, replicou os argumentos suscitados em sua Impugnação.

Por fim, a Unidade de Fiscalização Tributária – UFT indicou que nada teria a acrescentar ao julgamento de 1ª Instância (ID 26).

Ao ID 27, o processo foi distribuído para 2ª Instância do CAF.

É o relatório.

C.A.F., 02 de julho de 2025.

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA

RELATOR

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL - CAF
PROCESSO/NOTIFICAÇÃO Nº 07.29340.6.23
RECORRENTE: PROPARK ESTACIONAMENTOS LTDA - EPP
RECORRIDO: CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGADOR PRIMEIRA INSTÂNCIA – JOÃO
ANTÔNIO VICTOR DE ARAÚJO
RELATOR: JULGADOR CARLOS ANDRÉ RODRIGUES
PEREIRA LIMA

VOTO DO RELATOR

O presente feito foi submetido à análise dessa 2ª Instância Julgadora para apreciação do Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos dos arts. 219 e 220 do CTM/Recife e do art. 55, § 4º, do Decreto nº 28.021/2014. Verifico que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Passo à análise.

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.

A Contribuinte alega que a nulidade do Auto de Infração nº 07.08454.6.21 advém de vício material, já que a razão da nulidade estava na metodologia/fórmula matemática para obtenção da base de cálculo do ISS.

Defendeu a que a opção pela metodologia de cálculo do crédito tributário é parte constituinte do próprio crédito, sendo sua causa material e, portanto, influencia e atinge a esfera subjetiva do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Analisando as provas anexadas aos autos, entendo que a decisão de Primeira Instância deve ser mantida.

Os vícios de natureza formal dizem respeito à violação ao devido processo/procedimento do lançamento. Como leciona Renata Elaine Silva, “o vício formal é o erro de forma, de processo, na construção do lançamento”¹.

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.*

No caso dos autos, observa-se que o primeiro lançamento utilizou a técnica de arbitramento, mas incorreu em erro na aplicação do procedimento para composição da base de cálculo.

Uma vez que não dispunha de elementos concretos que lhe permitissem delimitar as receitas tributáveis supostamente omitidas pelo contribuinte, cabia à fiscalização tê-las arbitrado, seguindo, para tanto, o procedimento estabelecido na legislação tributária municipal, o que não ocorreu.

Desse modo, outra conclusão não há senão o reconhecimento da nulidade formal da primeira Notificação Fiscal em razão da não observância, pela fiscalização, do procedimento legalmente previsto para o arbitramento da base de cálculo do ISS.

Neste sentido, a jurisprudência deste CAF já decidiu pela nulidade formal do lançamento em caso semelhante:

ACÓRDÃO Nº 015/2021

1– NOTIFICAÇÃO FISCAL – ISS PRÓPRIO– FALTA DE RECOLHIMENTO –REEXAME NECESSÁRIO –ARBITRAMENTO DA BASE DECÁLCULO – INOBSERVÂNCIA AOPROCEDIMENTO LEGAL – NULIDADEFORMAL – NÃO PROVIMENTO.

2– Há arbitramento da base de cálculo do ISS quando a receita decorrente da prestação de serviços não pode ser conhecida pela fiscalização, hipótese que não se confunde com a situação em que a

¹ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 166-167.

receita tributável é conhecida pela fiscalização, mas não foi regularmente declarada pelo contribuinte.

3— *É nulo o lançamento de ISS cuja base de cálculo foi arbitrada sem observância ao procedimento previsto na legislação tributária municipal.*

4— *Remessa necessária conhecida e não provida.*

Quanto ao mérito, importante destacar o seguinte trecho do auto de infração:

*“Diante disso, **parece-nos claro que** o contribuinte, durante o ano de 2018, **omitiu praticamente todo o valor da receita** advinda de serviços de estacionamento prestados a **clientes não identificados**, porque **não é possível**, a nosso ver, que, durante um ano inteiro, **apenas por duas ocasiões** tenha ocorrido de usuários do estacionamento não se identificarem e não cobrarem a emissão da nota fiscal.*

Considerando que o contribuinte, conforme já dito, passou a emitir grande quantidade de notas fiscais para usuários não identificados, a partir de julho de 2019, utilizaremos os valores mensais, da soma das notas fiscais de serviços de estacionamento prestados no Município, emitidas pelo contribuinte, para tais clientes, durante o ano de 2020, como parâmetro para a determinação da base de cálculo do ISS devido ao Município, nos meses de 2018, conforme será visto no item ISS PRÓPRIO.”

A autoridade fiscal acostou aos autos a cópia do Livro Diário da Contribuinte, que possui quase 8.000 páginas.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte alega que:

(i) o auditor efetuou lançamento sobre fatos que não são prestação de serviços, existindo apenas uma presunção;

(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 alterar os 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.

Inicialmente, cabe esclarecer que ao julgador Administrativo Tributário do Município é vedado deixar de aplicar a legislação municipal, sob pena de infração funcional.

De acordo com o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal (CAF) do Município do Recife, o dispositivo que proíbe a análise de argumentos de inconstitucionalidade é o **Art. 1º, § 1º**. Esse artigo estabelece que:

Art. 1º, § 1º

"Fica vedado ao CAF, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei, decreto ou atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo quando amparados em decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal ou aos casos em que a matéria objeto de análise ou discussão já tenha sido objeto de orientação proferida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de súmula vinculante".

Como visto, há exceções a essa vedação: a proibição não se aplica quando a inconstitucionalidade estiver amparada em **"decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal ou aos casos em que a matéria objeto de análise ou discussão já tenha sido objeto de orientação proferida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de súmula vinculante"**.

Em outras palavras, o CAF, em regra, não pode deixar de aplicar uma norma sob a justificativa de que ela é inconstitucional, a menos que o Supremo Tribunal Federal já tenha se pronunciado definitivamente sobre o tema, seja por decisão plenária ou súmula vinculante.

Quanto aos demais argumentos de mérito, entendo que é dever do contribuinte, em uma situação como aquela posta no lançamento, comprovar que o ISS recolhido durante o período da fiscalização é compatível com o movimento de automóveis no estacionamento. Isso poderia ser feito de diversas formas.

Por exemplo: a partir do tamanho em metros quadrados dos estacionamentos, seria possível projetar a quantidade de carros que poderiam ser guardados durante um dia. A depender da localização dos estacionamentos, seria possível demonstrar qual a real procura por esse serviço nas localidades.

Acerca dos alegados mútuos entre parte relacionadas, cabe à Contribuinte revelar que os recursos advieram das contas bancárias das pessoas ligadas e que tais pessoas lançaram esses recursos em seus registros de "ativo", se

pessoa jurídica, ou, no caso de pessoas físicas, nas suas declarações de Imposto de Renda (por exemplo).

Além disso, mútuo entre parte relacionadas, quando refletem bases reais de mercado, são feitos com compromisso de quitação, incidência de juros etc. Tudo isso robusteceria a argumentação, caso comprovadas as bases reais de mercado e o cumprimento das obrigações.

Tem sido cada vez mais frequente no âmbito de tribunais administrativos que os contribuintes tentem revestir ingressos de recursos não contabilizados em conta de receita como empréstimos obtidos com pessoas ligadas. Raramente, tais alegações são de empréstimo obtidos com instituições financeiras.

É fato que esse padrão de argumentação exige de quem a utiliza um extremo cuidado para documentar os fatos narrados e prová-los em procedimentos de fiscalização. Aqui, não consigo encontrar as provas. Isso não significa, todavia, que os argumentos são falaciosos. Apenas, não encontro nos autos as provas que tornem indubitável que houve tais transferências de recursos entre pessoas ligadas.

No Código Tributário Municipal do Recife, a obrigação de a autoridade fiscal demonstrar a ocorrência do fato gerador em uma fiscalização está implicitamente estabelecida no dispositivo que trata do conteúdo da Notificação Fiscal.

De acordo com o **art. 187, inciso V, a Notificação Fiscal** — que é o procedimento administrativo de competência do Fisco para apurar ações ou omissões contrárias à legislação tributária municipal — deve conter obrigatoriamente: "**o demonstrativo do débito tributário, discriminando, por período: a base de cálculo, a alíquota, o valor do tributo devido, a multa aplicável e os acréscimos legais incidentes**".

Embora o Código não use a expressão exata "demonstrar a ocorrência do fato gerador", a exigência de discriminar a **base de cálculo** e o **valor do tributo devido** no demonstrativo do débito tributário implica diretamente que a autoridade fiscal deve fundamentar e apresentar as provas da materialidade e quantificação do fato gerador que deu origem à obrigação tributária.

Essa demonstração é essencial para que o sujeito passivo possa exercer seu direito de **ampla defesa**, assegurado pelo art. 193, contestando os elementos que compõem o lançamento do tributo.

Além disso, o **art. 177, § 1º**, que trata das disposições preliminares do procedimento fiscal administrativo, estabelece que **"Na instrução do procedimento fiscal administrativo serão admitidos todos os meios de prova em direito permitidos"**.

Além do exposto, não entendo que cabe à Autoridade Fiscal provar a ocorrência do fato gerador na hipótese. A Contribuinte é uma empresa do setor de serviços de estacionamento. Está sendo acusada de não pagar o ISS sobre a receita de prestação de serviço. Ora, cabe a ela, Contribuinte, demonstrar que a acusação é falsa, pois está diante de um ato administrativo que goza das presunções legais.

Desde que as alegações da autoridade fiscal sejam verossímeis, especialmente nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não cabe à autoridade fiscal o ônus de provar, com base em documentos e outros meios de prova, a ocorrência do fato gerador. Assim não fosse, bastaria que o contribuinte bem omitisse fatos e atos que revelam um fato gerador para, jamais, haver a possibilidade de um lançamento tributário.

Ademais, tendo havido a anulação de lançamento anterior por vício formal, reabre-se o prazo decadencial de lançamento, permitindo que a autoridade julgadora reveja os fundamentos pelos quais justificou o pregresso ato administrativo (art. 173, II, do CTN).

DECISÃO

Posto isso, voto por **conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo a decisão de 1ª Instância em todos os seus termos, **julgando procedente o auto de infração**.

É o voto.

C.A.F., 09 de julho de 2025.

CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA

RELATOR