

**Acórdão nº 17.874**

Sessão do dia 09 de dezembro de 2021.

Publicado no D.O. Rio de 19/01/2022

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.980**

Recorrente: **99 TECNOLOGIA LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE  
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – “BIS IN  
IDEM” – INOCORRÊNCIA**

*Improcede a arguição de nulidade de Auto de Infração baseada em “bis in idem” relativamente à multa aplicada, visto que a imputação da pena não se deu pelo mesmo fato, mas sim em razão de conduta diversa daquela pela qual fora o sujeito passivo anteriormente penalizado, ou seja, após o exaurimento da infração anterior. Auto de Infração que observa, ademais, todos os requisitos previstos no art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, não se comprovando qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, nem ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos incisos do art. 40 do PAT.*

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE  
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO –  
AFASTAMENTO DE NORMA TRIBUTÁRIA  
MUNICIPAL – INCOMPETÊNCIA**

*A discussão da constitucionalidade da legislação tributária municipal foge à competência do Conselho de Contribuintes, como órgão integrante do Poder Executivo Municipal e submetido a seus regramentos, não havendo sequer como se cogitar pelo afastamento da aplicação de norma jurídica municipal, válida e em vigor.*

*Preliminar de nulidade do Auto de Infração rejeitada. Decisão unânime.*

**Acórdão nº 17.874**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE  
NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA –  
AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO –  
INOCORRÊNCIA**

*Não é passível de nulidade a decisão que, fundamentadamente, aborda em construção lógica e ampla, todos os pontos levantados na impugnação, afastando todas as teses suscitadas, entendendo, ao final, pela validade da exigência contida na intimação e pelo acerto na imposição da multa. Não caracterização das hipóteses do art. 40, incisos II e III do Decreto nº 14.602/1996.*

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE  
NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA –  
JULGAMENTO COM BASE EM PARECER –  
MOTIVAÇÃO ALIUNDE – POSSIBILIDADE**

*A autoridade julgadora poderá decidir com base em parecer elaborado por relator especialmente designado para o feito, caracterizando-se tal procedimento como motivação aliunde, em que a autoridade administrativa, ao tomar uma decisão, remete sua fundamentação a parecer. Inteligência do art. 94, parágrafo único, do Decreto nº 14.602/1996.*

*Preliminar de nulidade da decisão recorrida rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – MULTA – FISCALIZAÇÃO –  
APRESENTAÇÃO DE LIVROS E  
DOCUMENTOS – NÃO ATENDIMENTO PELA  
PESSOA NATURAL OU JURÍDICA  
DEVIDAMENTE INTIMADA – INFRAÇÃO  
CARACTERIZADA**

*Caracteriza-se como infração a não apresentação, à Fiscalização, mediante intimação formal, de livros fiscais e comerciais, dentre outros versados na legislação, por pessoa natural ou jurídica com estabelecimento ou por qualquer outro tipo de vínculo físico, ainda que com denominação distinta, no território do município, conforme prescreve a norma do art. 226 da Lei nº 691/1984.*

**Acórdão nº 17.874**

**ISS – MULTA – FISCALIZAÇÃO –  
APRESENTAÇÃO DE LIVROS E  
DOCUMENTOS – NÃO CONTRIBUINTE**

*O fato de não ostentar, ao tempo da intimação, a condição formal de contribuinte, não afasta o dever jurídico da pessoa natural ou jurídica em atender à intimação da Fiscalização tributária municipal. Inteligência dos artigos 48 e 226 da Lei nº 691/1984.*

*Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

**RELATÓRIO**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 108/116, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por 99 Tecnologia Ltda em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ), constante de folhas 63 a 72, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 301.842, de 17/08/2018, composto de item único, concernente à imposição de multa pelo inadimplemento de obrigação acessória.

A peça fiscal que inaugura os presentes autos foi lavrada em decorrência de ação de fiscalização dirigida ao sujeito passivo acima identificado, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), no âmbito da qual foi constatada a ocorrência descrita no item único daquela peça.

O **item único** do Auto de Infração registrou que a autuada infringiu o art. 48 da Lei nº 691/1984, combinado com o art. 228, §2º, do Decreto nº 10.514/1991, tendo sido aplicada a penalidade prevista no art. 226, inciso II, da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.513/1989.

## Acórdão nº 17.874

Descreveu-se circunstanciadamente neste item que a autuada deixou de atender à segunda intimação da fiscalização (a de nº 66.954, de 13/08/2018), para apresentação de informações. A multa perfaz R\$ 826,22. Assinalou-se também que a ação fiscal prosseguiu mediante nova intimação, a de nº 66.957, de 17/08/2018, reiterando as exigências do termo inicial (nº 66.953, de 19/07/2018).

Inconformada com a sobredita autuação, a sociedade autuada apresentou tempestivamente a impugnação constante de folhas 07 a 20, acompanhada dos documentos com os quais tencionava ver suas pretensões acolhidas.

Em sua peça contestatória, a impugnante alegou, em síntese:

a) Que seria uma pessoa jurídica de direito privado, estabelecida no Município de São Paulo, que teria por objeto social a “*agência de serviços de transporte de passageiros por táxi e outros*”;

b) Que realizaria serviço de intermediação entre os motoristas e os usuários interessados, por meio de sua plataforma digital que seria licenciada (de maneira geral, gratuitamente) a tais motoristas e usuários, sendo que tal relação jurídica seria correlata àquela definida nos artigos 722 a 729 do Código Civil e não se confundiria com a prestação de serviço de transporte remunerado, realizada pelos motoristas;

c) Que a atividade de intermediação de serviços desempenhada pela impugnante seria inteiramente realizada por meio de estabelecimento localizado no Município de São Paulo, razão pela qual, em consonância com o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, o ISS incidente sobre a prestação desse serviço seria integralmente devido ao Município de São Paulo, pois lá é que se encontraria o estabelecimento prestador;

d) Que, tendo sido intimada pelo Termo de Prorrogação de Fiscalização nº 66.954, datado de 13/08/2018, teria esclarecido à Fiscalização, por meio de correspondência recebida pela Autoridade Fiscal em 17/08/2018, (i) que teria como atividade a intermediação de serviço privado de transporte individual de passageiros por meio de plataforma digital, a qual não se confundiria com a efetiva prestação de serviços de transporte individual remunerado de passageiros, realizada pelos motoristas; (ii) que sua estrutura, por meio da qual prestaria esse serviço de intermediação, estaria integralmente no Município de São Paulo; (iii) que a LC nº 116/2003 disporia que o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador; e (iv) que, em face de expressa previsão legal, o ISS devido sobre a sua atividade seria recolhido regularmente ao Município de São Paulo, onde estaria localizado o seu estabelecimento prestador;

e) Que, assim, a impugnante teria deixado de apresentar a documentação contábil mencionada no Termo de Fiscalização porque não realizaria qualquer prestação de serviços no Município do Rio de Janeiro e não manteria qualquer relação contratual com fornecedores ou clientes a partir de estabelecimento situado neste Município;

## Acórdão nº 17.874

f) Que a penalidade aplicada deveria ser afastada porque (i) representaria um *bis in idem*, já que estaria sendo novamente apenado um fato que teria sido objeto de multa no Auto de Infração nº 301.832; e (ii) em nenhum momento teria havido negativa, por parte da impugnante, em atender ou apresentar esclarecimentos e documentos solicitados pela d. Fiscalização, mas, ao contrário disso, em resposta ao Termo de Intimação, a autuada teria trazido documentos e esclarecimentos fáticos claros e precisos, que demonstrariam a inviabilidade de parte da solicitação fiscal;

g) Que, em sede preliminar, o Auto de Infração deveria ser considerado nulo, pois incorreria em flagrante repetição de penalização (“*bis in idem*”) sobre fato que já teria sido objeto de outra autuação fiscal;

h) Que, mesmo que a conduta da impugnante fosse considerada um ilícito, estar-se-ia diante de uma infração continuada, o que a sujeitaria à imposição de uma única multa, conforme entendimento que a jurisprudência sufragaria;

i) Que, do exame dos dispositivos legais em que se fundou o Auto de Infração (art. 48 da Lei nº 691/1984 e art. 228 do Decreto nº 10.514/1991), seria possível deduzir que somente o “*contribuinte*” seria obrigado a exibir documentos solicitados no interesse da fiscalização, de modo que somente o “*contribuinte*” poderia cometer a infração prevista no art. 228 do Decreto nº 10.514/1991, já que não se admitiria, quanto à interpretação desse dispositivo, analogia ou interpretação extensiva;

j) Que, em interpretação inversa do aludido dispositivo, concluir-se-ia que quem não fosse contribuinte não estaria obrigado à exibição dos mencionados documentos, sendo que, entendimento contrário, além de violar a legislação municipal, feriria o próprio princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, da Constituição Federal);

k) Que, portanto, o pressuposto para a responsabilização da impugnante pelo cometimento de infrações seria a sua condição de contribuinte do ISS no Município do Rio de Janeiro;

l) Que a impugnante, estabelecida no Município de São Paulo, lá prestaria serviços que configuram fatos impositivos do ISS e que, por força do artigo 3º da LC nº 116/2003, seria cristalino que o imposto incidente sobre tais serviços, que não fariam parte das exceções da referida Lei que deslocam o domicílio tributário, seria devido ao município onde se encontraria o estabelecimento prestador, isto é, a São Paulo;

m) Que teria demonstrado não possuir estabelecimento no Município do Rio de Janeiro por meio do qual prestasse serviços;

## Acórdão nº 17.874

n) Que estaria em andamento no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 493/2017, que pretende alterar, para os serviços ora analisados, o domicílio fiscal do ISS para o município do local de embarque do usuário, o que sinalizaria que a atual legislação preveria o recolhimento do imposto somente no município onde estivesse a sede do prestador de serviços;

o) Que seria impossível atender ao Termo de Intimação sob análise – que solicitaria documentos e informações acerca de atividades realizadas a partir de estabelecimento no Município –, pois tais atividades seriam inexistentes, de modo que seria desprovido de lógica a impugnante ser penalizada pela não apresentação de documentos que não existiriam.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou que fosse reconhecida a nulidade ou, subsidiariamente, a improcedência do Auto de Infração *sub lite*, bem como determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a F/SUBTF/CIS-4, ocasião em que o Fiscal de Rendas autuante, em manifestação instrutória de folhas 57 a 61, opinou pela manutenção integral do Auto de Infração, informando, em síntese, que a peça impugnatória se baseia em premissas equivocadas; que o maior dos equívocos consiste na presunção da condição de não contribuinte do nosso município, autoatribuída por sua absoluta conveniência; que outro equívoco é afirmar “*sequer manter estabelecimento*” no nosso território, o que contradiz os fatos constatados no curso da ação fiscal, seja porque já teve a empresa estabelecimento formalmente cadastrado junto ao Município (Av. Rodrigues Alves, nº 10), ainda que por poucos meses, seja porque, pior que isso, a empresa foi localizada no endereço constante da notificação fiscal, sem inscrição ou qualquer comunicação nesse sentido; que o tempo que a autuada se encontra desenvolvendo suas atividades nesse local só poderia ser apurado a partir da apresentação da documentação exigida na Intimação, cujo não atendimento ensejou a notificação aqui contestada; que se efetivamente a impugnante jamais realizou qualquer prestação de serviços no Município do Rio de Janeiro e não manteve qualquer relação com fornecedores ou clientes, há de se indagar qual a razão de sua presença física em nosso território, ainda mais num imóvel tão amplo e dotado de tamanha estrutura; que o fato de ter comparecido e apresentado suas justificativas não tem o condão de satisfazer as exigências contidas na notificação; que, afinal, não foram requisitados esclarecimentos ou justificativas, mas foram, sim, exigidos documentos e registros que não demandam nenhum esforço de elaboração por parte da autuada, pois todos eles já se encontram perfeitamente confeccionados, bastando exhibi-los, disponibilizá-los, já que somente seu exame possibilitará afirmar se houve ou não prestação de serviços sujeitos à tributação em nosso município; que, com relação ao alegado *bis in idem*, a penalidade se faz necessária para compelir o contribuinte ao cumprimento da exigência, objeto de uma segunda intimação; que não se trata de apenas o não atendimento à primeira intimação novamente, já que se trata de novo ato administrativo e, como tal, uma vez caracterizada a renitência na apresentação dos elementos exigidos, merece uma graduação mais elevada; que há de se indagar

## Acórdão nº 17.874

qual a impossibilidade material de se fornecer à autoridade fiscal a escrita comercial em mídia magnética; que sequer se exigiu informação que demandasse uma elaboração específica para a municipalidade; que os elementos exigidos já se encontram perfeitamente prontos e acabados, consolidados num determinado formato, não em atendimento ao fisco municipal, mas a diversas legislações, tais como comercial, societária, e pertinentes ao fisco federal; que nenhum esforço é demandado à disponibilização dos itens consignados, tanto na primeira quanto na segunda intimação.

Ultimada a fase instrutória deste procedimento, rumaram os autos para julgamento em primeira instância.

Em sua promoção (cf. folhas 63 a 71), o ilustre parecerista da F/SUBTF/CRJ opinou pela rejeição da preliminar de nulidade e pela improcedência do pleito impugnatório, realçando, quanto ao mérito, que, em face da legislação de regência e de avalizada doutrina sobre o tema, não poderia a impugnante ter se negado a apresentar ao Fisco os seus livros comerciais e os respectivos documentos relativos ao seu movimento econômico para que se pudesse aferir com exatidão o cumprimento das suas obrigações tributárias; que, a partir da vigência do Decreto nº 44.399/2018 – por meio do qual o Município regulamentou no âmbito do seu território o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros previsto no inciso X do art. 4º da Lei federal nº 12.587/2012 –, para a impugnante realizar suas atividades no Município do Rio de Janeiro, é necessário que seja contribuinte, vez que o inciso XII do art. 4º do citado Decreto a ela impõe o dever de manter unidade física para atendimento e operação do serviço de intermediação, ou seja, é necessário manter estabelecimento prestador dos referidos serviços de intermediação neste Município; que, em conclusão, as informações solicitadas por meio da Intimação nº 66.954 não constituem exigências ilegais, tratando-se de obrigação acessória imposta no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Em 08/03/2019, tendo por supedâneo o pronunciamento acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então F/SUBTF/CRJ), no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 301.842, nos termos em que fora lavrado (cf. folha 72).

Irresignada com a sobredita decisão, a interessada interpôs o Recurso Voluntário autuado às folhas 82 a 101, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, ex vi do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora, em grande medida, as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima e às quais me reporto para evitar desnecessária repetição, estando sublinhados adiante, em forma resumida, tão somente os pontos centrais de seus argumentos de defesa e alguns poucos acréscimos neles empreendidos por meio da peça recursal.

## Acórdão nº 17.874

Assim é que a Recorrente reafirma realizar serviço de intermediação de corridas (serviço de transporte de passageiros), possibilitando que motoristas e passageiros (em conjunto, denominados “usuários”) se conectem por meio de sua plataforma digital, a qual seria licenciada a tais usuários.

Sustenta que essa atividade de intermediação seria inteiramente realizada por meio de seu estabelecimento localizado no Município de São Paulo, razão pela qual o ISS incidente sobre essa prestação de serviços, consoante o art. 3º da LC nº 116/2003, seria devido àquele Município.

Em sede preliminar, argui a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que, limitando-se a adotar um parecer elaborado por Fiscal de Rendas designado, o julgador não teria manifestado a sua convicção a partir da contraposição entre os argumentos das partes.

Argumenta que a mera indicação, pela Autoridade Julgadora, da existência de um parecer fiscal, sem mencionar sequer uma linha sobre suas razões de decidir, além de representar grave vício de fundamentação, representaria também ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e ao princípio da isonomia/igualdade entre as partes, devendo a decisão ser considerada nula de pleno direito, com base nos incisos II e III do art. 40 do Decreto nº 14.602/1996.

Acrescenta que a decisão também seria nula porque o Parecer Fiscal teria inovado e trazido uma série de outros dispositivos que não teriam sido mencionados no Auto de Infração para justificar a autuação, e sobre os quais a Recorrente não teria se manifestado.

Ainda preliminarmente, insiste na declaração de nulidade do Auto de Infração, que aplicaria penalidade sobre infração já apenada em autuação anterior, argumentando que o mesmo fato não poderia sofrer múltiplas penalizações, por força do princípio do *non bis in idem*.

Com base em precedentes judiciais que supostamente corroborariam sua tese, sustenta que sua conduta, acaso considerada infratora, teria feição continuada, razão pela qual merecedora da imposição de uma única sanção.

Adentrando o mérito, reitera que o exame dos dispositivos apontados na peça fiscal evidenciaria que a Recorrente não estaria obrigada à apresentação de documentos ao Fisco carioca, expendendo o raciocínio de que o art. 48 da Lei nº 691/1984 seria aplicável às pessoas jurídicas que se submetessem à legislação tributária do Município do Rio de Janeiro, e o art. 228 do Decreto nº 10.514/1991 seria claro ao determinar que apenas os “*contribuintes*” estariam obrigados a exhibir documentos e prestar informações e esclarecimentos, para daí concluir que não seria toda e qualquer pessoa jurídica que estaria sujeita aos dispositivos citados e obrigada a prestar documentos à Fiscalização Municipal, mas somente os “*contribuintes*” o seriam.

## Acórdão nº 17.874

Aduz que estaria claro, portanto, que a Recorrente não teria infringido os dispositivos legais constantes do campo “infração” do Auto combatido, uma vez que *“a penalidade atribuída é aplicável somente aos contribuintes”*.

Alega que, para além de a Recorrente não ter cometido a infração, seria impossível a entrega dos documentos exigidos pelo Fisco Municipal, na medida em que os mesmos não existiriam, pois não haveria estabelecimento prestador de serviços mantido pela Recorrente nesse Município.

Assevera que não seria aplicável à Recorrente o art. 172 da Lei nº 691/1984, pois a competência do Município do Rio de Janeiro de exigir documentos seria limitada a fatos ocorridos em seu território, enquanto que as atividades remuneradas realizadas pela Recorrente ocorreriam fora dos limites territoriais do Município.

Agrega que, ainda que se admitisse a aplicação desse artigo, o Auto de Infração lavrado não teria se baseado em tal fundamento, sendo que seria vedada a mudança posterior do sentido das palavras do dispositivo que tipifica a conduta infracional, com base em artigo que sequer teria sido citado na peça fiscal, pois isso revelaria um erro em sua capitulação, o que ensejaria a decretação de sua nulidade.

Afirma que, ao contrário do que teria sustentado o Parecer Fiscal, a Lei federal nº 12.587/2012 não diria respeito às atividades da Recorrente, mas sim à dos motoristas que prestam o serviço de transporte, de sorte que não estaria submetida a esse diploma legal.

Acrescenta que, de igual modo, não lhe seria aplicável o Decreto nº 44.399/2018, visto que interpretar o inciso XII do art. 4º desse ato normativo como uma exigência de que as empresas do PROVER prestem o serviço de intermediação a partir de estabelecimento localizado no Município do Rio de Janeiro acabaria por resultar em criação de obrigação que violaria a livre iniciativa proposta pela Constituição Federal e extrapolaria a estreita margem concedida ao decreto, criando obrigação que não estaria prevista em lei em sentido formal.

Observa que, ainda que se admitisse sua aplicação ao caso vertente, o mencionado Decreto teria extrapolado sua competência, a qual se cingiria ao serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, prestado pelos motoristas, nada dispondo a Lei nº 12.587/2012 – que aquele ato normativo supostamente regulamentaria – sobre o serviço de intermediação, que seria atividade diversa.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão recursal consiste em que seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reconhecida a nulidade ou, subsidiariamente, a improcedência do Auto de Infração *sub lite*, cancelando-se a exigência fiscal dele decorrente, bem como seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.”

## Acórdão nº 17.874

A Representação da Fazenda requereu a rejeição das preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida, suscitadas pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

### VOTO

#### PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Reclama a Recorrente a nulidade do Auto de Infração em razão da aplicação de diversas penalizações sobre um mesmo fato, caracterizando assim o *bis in idem*. Embora seja questão relacionada ao mérito, seguirei o quanto já praticado pela Representação da Fazenda e tratarei desta questão neste tópico preliminar, mantendo a uniformidade no trato deste ponto específico.

A Recorrente sustenta já ter sido autuada quando do não atendimento da primeira intimação para a entrega dos mesmos livros e documentos, e que assim não poderia ser novamente penalizada por conta de não atendimento à intimação subsequente, do mesmo órgão, para a apresentação dos mesmos livros e documentos.

Ora, como consta de julgado trazido pela própria Recorrente, em seu recurso, “[...] ***na imposição de penalidades administrativas, deve-se tomar como infração continuada, a série de ilícitos da mesma natureza, apurados em uma só autuação*** [...]”.

No caso em tela, não se está diante de uma só autuação. No caso da Recorrente, considerando-se os processos conexos julgados em conjunto com o presente caso, foram 04 (quatro) autuações distintas, baseadas em fatos distintos, quais sejam, o desatendimento à intimação fiscal em momentos distintos.

Como adverte ILAN FONSECA DE SOUZA<sup>1</sup>, “***não se deve confundir reincidência delitiva com infração continuada. Reincidência específica é o novo cometimento de infração de mesma espécie contra um mesmo sujeito. Este novo cometimento se dá após o exaurimento da infração anterior***”.

<sup>1</sup> Procurador do Trabalho na 5ª Região (Bahia), Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Doutorando em Estado e Sociedade pela Universidade Federal do Sul da Bahia. – artigo “Fiscalização do trabalho: Distinções entre bis in idem, in fração continuada e reincidência delitiva”, in <https://jus.com.br/artigos/30607/fiscalizacao-do-trabalho-distincoes-entre-bis-in-idem-infracao-continuada-e-reincidencia-delitiva> (extraído em 08 de dezembro de 2021)

## Acórdão nº 17.874

Conforme esclarecido pela Representação da Fazenda:

[...] a evocação do princípio do *non bis in idem*, por força do qual a ninguém será imputada mais de uma pena pelo mesmo fato, não socorre à Recorrente, que está, como deflui da simples leitura da peça fiscal, sendo apenada pelo desatendimento a uma segunda intimação fiscal conduta esta diversa daquela pela qual fora anteriormente penalizada, o não atendimento à primeira intimação do Fisco.

De todo modo, é entendimento já pacificado neste colegiado que “**a discussão da constitucionalidade da legislação tributária municipal foge à competência do Conselho de Contribuintes, como órgão integrante do Poder Executivo Municipal e submetido a seus regramentos**”<sup>2</sup>.

Logo, ao contrário do que assumiu a Recorrente, não pode este colegiado afastar a aplicação de norma jurídica municipal, válida e em vigor – no caso, o art. 226 da Lei nº 691/1984.

Pelo exposto, voto pela REJEIÇÃO da preliminar.

### PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Pela leitura da decisão recorrida, percebe-se os argumentos manejados pela ora Recorrente foram devidamente enfrentados.

Acusar a decisão recorrida de nula é fechar os olhos para toda a fundamentação utilizada pelo Sr. Fiscal Parecerista que, em construção lógica, entendeu pela validade da exigência contida na intimação (ou seja, pelo preenchimento da hipótese de aplicação da sanção pecuniária) e pelo acerto na imposição da multa.

Para chegar a esta conclusão, por certo realizou a análise da tese e da antítese, de modo a chegar à síntese da questão. E entre uma e outra, perpassou pela análise de outros trechos da legislação pertinente ao tema, o que não infirmou os fundamentos contidos no Auto de Infração para a imposição da multa.

---

<sup>2</sup> Vide Acórdão nº 17.279 deste Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro.

## Acórdão nº 17.874

Importante observar que na norma inserta no art. 226 da Lei nº 691/1984<sup>3</sup>, há no enunciado prescritivo ao menos três comportamentos que poderão ser exigidos do sujeito ao qual a intimação seja endereçada: (1) prestar esclarecimentos ou informações; (2) exigir livros e documentos; e (3) mostrar bens móveis, inclusive mercadorias, ou seus estabelecimentos a funcionários fiscais.

No caso em tela, a ora Recorrente foi instada a apresentar específicos documentos, quais sejam, (i) contratos de prestação de serviços com clientes, (ii) contratos de prestação de serviços com fornecedores, (iii) livro razão, (iv) livro diário, (v) plano de contas, (vi) balanço com demonstrativo analítico de receita e despesa, e (vii) SPED contábil. Porém, não os apresentou! Ao invés, apenas protocolizou justificativas que ao seu único arbítrio seriam suficientes para afastar a exigência manifestada pelo Município do Rio de Janeiro, apoiando-se ainda no fato de ter apresentado determinados documentos comerciais, mas que nada tem a ver com a exigência formulada pela Fiscalização.

Logo, vê-se que houve omissão em relação ao comportamento determinado pela Fiscalização para a apresentação de “livros e documentos”.

Este foi o cerne da autuação, e foi devidamente enfrentada pela decisão recorrida, observando os argumentos apresentados pela Recorrente em sua impugnação. Este enfrentamento fica nítido quando na decisão recorrida é possível ler, em sua fundamentação, os seguintes trechos:

Para a verificação da situação fiscal da Impugnante relativamente ao Município do Rio de Janeiro é necessária a análise da sua autuação e contabilidade a identificar os serviços prestados, tributáveis ou não, ao Município do Rio de Janeiro, a Impugnante deveria ter apresentado toda a documentação exigida.

Portanto, o exame da contabilidade da Impugnante, ainda que alcance registros de outras municipalidades, não implica agressão ao princípio da territorialidade, pois é a única maneira de examinar se há receitas de serviços relativas ao estabelecimento situado no Município do Rio de Janeiro e verificar o correto cumprimento de suas obrigações tributárias.

O princípio da territorialidade não pode ser utilizado como pretende a Impugnante, pois acarretaria o tolhimento do direito de o Fisco examinar o movimento econômico e o dever de o Contribuinte fornecer as informações devidas.

<sup>3</sup> LEI Nº 691/1984 – CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL:

“Art. 226 - Àquele que deixar de prestar esclarecimentos e informações, de exhibir livros e documentos ou de mostrar bens móveis ou imóveis, inclusive mercadorias, ou seus estabelecimentos aos funcionários fiscais, quando solicitado por esses funcionários, serão aplicadas multas: (...)”.

## Acórdão nº 17.874

Inclusive em relação à tese da Recorrente de que apenas contribuintes já formalizados perante o ente tributante poderiam se submeter à fiscalização deste (na sua visão de que bastariam suas afirmações de que só presta serviços através de seu estabelecimento de São Paulo para afastá-la desta condição perante o Fisco Carioca), também houve, após a devida análise da legislação de regência, a conclusão manifestada pela decisão recorrida, *in verbis*: ***“Portanto, como a obrigação de apresentação de informações ao fisco abrange todas as pessoas, não se restringindo aos contribuintes, não tem razão a Impugnante ao alegar que não deveria apresentar as informações solicitadas por meio de intimação”***.

Logo, entendo que a conclusão da decisão recorrida foi a de que o Auto de Infração se mantém por si só, ou seja, pelos seus próprios fundamentos, tendo sido, para tanto, enfrentados os argumentos da Recorrente, e avaliados ainda pontos outros que podem ter vindo à tona principalmente em decorrência das informações prestadas nos autos pelo Sr. Fiscal Autuante.

Relativamente ao inusitado argumento trazido pela Recorrente sobre ser nula a decisão recorrida por não haver em seu bojo sequer uma linha que indique a fundamentação de fato ou de direito (pois fez apenas a “indicação da existência de parecer fiscal”), tenho que não se sustenta!

Como consignado pela Representação da Fazenda, este formalismo está devidamente regulado pelo estatuto procedimental tributário do município, que *“abriga a figura sob análise, como deflui da leitura do parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 14.602/1996”*:

Art. 94. A decisão deverá ser fundamentada em razões de fato e de direito, contendo, se for o caso, ordem de imposição de multa e de intimação do sujeito passivo.

Parágrafo único. A autoridade julgadora poderá decidir com base em parecer elaborado por relator especialmente designado para o feito.

Há a devida publicidade da regra, com toda a transparência necessária ao administrado, não sendo argumento razoável para buscar a nulidade de uma decisão administrativa.

## Acórdão nº 17.874

Aliás, por disposição expressa do art. 242, da Lei nº 691/1984<sup>4</sup>, tem-se que o Poder Executivo regulará o processo administrativo, não havendo dúvidas sobre a validade da regra disposta no art. 94 do Decreto nº 14.602/1996, não tendo havido – bom dizer – qualquer prejuízo à Recorrente, que bem compreendeu os padrões da decisão atacada (padrão este, aliás, corriqueiro nos processos administrativos de inúmeros outros entes da Administração).

Trata-se da motivação do ato, sendo parte integrante da decisão. Como bem anotado pela Representação da Fazenda, trata-se de **“motivação aliunde, em que a autoridade administrativa, ao tomar uma decisão, remete sua fundamentação a outro documento”**.

Pelo exposto, voto pela REJEIÇÃO da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

### MÉRITO

Cabe registrar que não se está diante de caso em que a Fiscalização municipal endereçou a intimação fiscal para estabelecimento da Recorrente localizado em outro município.

O caso em tela contou, a meu ver, com elemento suficiente para motivar a Fiscalização tributária do Município do Rio de Janeiro a exigir livros e documentos da Recorrente, qual seja: o fato de existir em território carioca um estabelecimento da empresa 99 TECNOLOGIA, localizado na Rua Conselheiro Olegário, nº 50 – no bairro do Maracanã.

Assim, independentemente da denominação que a Recorrente possa dar a este estabelecimento, por certo que o Sr. Fiscal Autuante se valeu para iniciar suas investigações do que dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que assim preceitua:

---

<sup>4</sup> Lei nº 691/1984 (“CTM”):

“Art. 242. O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, penalidade, restituição de indébitos, parcelamento, remissão e o de consulta, observando: I - a garantia de ampla defesa ao sujeito passivo; II - a ciência dos atos da autoridade competente, sejam decisórios ou para cumprimento de exigências processuais; III - a designação dos órgãos julgadores e os recursos cabíveis contra as respectivas decisões; IV - a configuração das nulidades processuais; V - a determinação de prazos para a prática de atos ou cumprimento de decisões; VI - as hipóteses de reabertura de prazo; VII - a suspensão da exigibilidade do crédito durante a tramitação de impugnação ou recurso; VIII - a fixação de normas sobre processos de consulta”.

## Acórdão nº 17.874

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, **sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.**

Veja-se que o Sr. Fiscal Autuante, prestando suas informações nos autos, pontuou, comentando sua percepção de que a Recorrente buscava se manter fora do alcance do crivo fazendário, que a empresa **“foi localizada no endereço constante da notificação fiscal, sem inscrição ou qualquer comunicação nesse sentido, o que constituiu falta gravíssima e realmente ensejou o cadastramento do estabelecimento, de ofício [...]”**. E continuou o Sr. Fiscal Autuante informando sobre a localização da Recorrente, registrando que a encontrou em **“uma edificação de esquina, defronte do estádio do Maracanã, contando com 3 pavimentos (aproximadamente 450m<sup>2</sup>) e forte esquema de segurança, onde fomos recepcionados por colaborador da empresa que, visivelmente após consulta telefônica, após sua assinatura no termo de início de fiscalização, que, ao final, efetivamente chegou ao destino, tanto assim que mereceu o retorno dos advogados da empresa, comparecendo na data marcada à repartição fiscal”**.

E em arremate, assim declara o Sr. Fiscal Autuante: **“sabe-se lá a quanto tempo se encontra a autuada desenvolvendo suas atividades no local, o que só poderia ser apurado a partir da apresentação da documentação exigida naquele termo inicial, cujo não atendimento ensejou a notificação aqui contestada.”**

Logo, na esteira dos ditames que orientam a atividade administrativa, a providência instituída pela Fiscalização municipal mostra-se totalmente válida e razoável, notadamente quando observados os preceitos trazidos pelo art. 37 da Constituição de 1988 que fixa princípios básicos e fundamentais para toda atividade administrativa. Neste sentido, como adverte LUCIANO BURTÍ MALDONADO<sup>5</sup>, **“a atividade administrativa de fiscalização estará submetida à obediência dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, além dos princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação e da responsabilidade”**.

A atitude da Recorrente mostra-se no mínimo desrespeitosa e avessa às regras democráticas; sendo totalmente ilegal quando confrontada com a legislação que regulamenta a atividade fiscalizatória dos entes tributantes.

<sup>5</sup> *In* LIMITES DO PODER DE FISCALIZAÇÃO: IDENTIFICAÇÃO E CONTROLE – artigo publicado pela Revista Direito Tributário Atual (“RDT Atual”), editada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (“IBDT”) – volume 45/2020

## Acórdão nº 17.874

Partamos do pressuposto de validade de todas as normas de regência que orientam a atividade fiscalizatória tributária em nosso país, qual seja, o art. 145, §1º, da Constituição de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar**, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, **o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**

Sem qualquer desrespeito aos direitos da Recorrente, a Fiscalização, em procedimento adequado aos preceitos do art. 37 da Constituição de 1988, com razoabilidade, buscou (e busca ainda!) identificar as atividades econômicas que a empresa possa ter praticado em território carioca, na faculdade que a regra constitucional lhe atribui.

Veja-se que não se estava a exigir tributos, mas apenas documentos e informações necessários para a Fiscalização tributária, na linha, aliás, do que preceituam as normas contidas nos artigos 194 e 195 do Código Tributário Nacional<sup>6</sup>.

No mesmo sentido, os artigos 48 e 172 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário Municipal).<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> CTN:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam”.

<sup>7</sup> Lei nº 691/1984 (“CTM”)

“Art. 48. A legislação tributária estabelecerá as obrigações acessórias no interesse da arrecadação ou da fiscalização, bem como aqueles a elas obrigados, ainda que não sujeitos ao imposto.

(...)

Art. 172. Cabe ao Município o direito de pesquisar, da forma mais ampla, os elementos necessários a constituição do crédito tributário, ficando, em consequência, toda e qualquer pessoa, contribuinte ou não, obrigada a prestar esclarecimentos ou informações e a exibir os livros, documentos, bens móveis ou imóveis, inclusive mercadorias, no seu estabelecimento ou domicílio, quando solicitados pela Fazenda Municipal”.

## Acórdão nº 17.874

É irrelevante, nesta situação, o fato de a Recorrente possuir, como afirma – e ainda que assim conste de seu contrato social – seu estabelecimento sede no Município de São Paulo (por ela caracterizado como seu efetivo e único estabelecimento prestador). A Fiscalização tributária do Município do Rio de Janeiro tem fundada e razoável motivação para exigir livros e documentos para as constatações que entende devidas, observando-se que a Recorrente, pelo menos ao tempo da intimação, possuía estabelecimento (ou qualquer outro nome que dê ao vínculo físico aqui mantido) no Município do Rio de Janeiro.

Como frisou LUCIANO AMARO<sup>8</sup>, em doutrina já mencionada pela Representação da Fazenda:

[...] as chamadas obrigações tributárias acessórias, como se sabe, nem sempre incumbem ao sujeito passivo, pois não raro são exigidas de terceiros, como instrumento para fiscalizar o sujeito passivo; noutros casos, a obrigação acessória é de um não contribuinte, e é a ele imposta como meio para verificar se sua situação fiscal realmente é a de alguém que não deve o tributo.

A Recorrente, em interpretação do art. 228 do Decreto nº 10.514/1991<sup>9</sup>, extrai do texto (porém, fora do contexto), a ideia de que apenas aqueles já formalmente caracterizados como contribuintes perante o Município do Rio de Janeiro é que se submetem à legislação municipal carioca. Partiu a autuada da premissa de que por possuir seu estabelecimento matriz (único prestador, segundo nos conta) em São Paulo, não poderia ser considerada contribuinte no Município do Rio de Janeiro. Nesta perspectiva, assume como condição para ter exigido livros e documentos a necessidade de ser contribuinte.

Esta tese não se sustenta pelos fundamentos retro mencionados. Aliás, basta a leitura do art. 48 da Lei nº 691/1984, transcrito pela própria Recorrente em sua peça recursal, para se verificar que as imposições (obrigações acessórias) podem ser apresentadas mesmo aos que não se sujeitam ao imposto.

Sobre a suscitada “*alteração da capitulação do Auto de Infração*”, não se verificou esta situação na decisão recorrida! A capitulação legal contida no Auto de Infração foi fielmente mantida. A regra contida no art. 172 da Lei nº 691/1984 foi apenas utilizada como parte do arcabouço legislativo apto a sustentar o motivo em que se baseou o Sr. Fiscal Autuante para o encaminhamento da intimação de início de fiscalização. Nada mais! O fundamento legal para lavratura do Auto de Infração foi mantido, conforme consta da descrição contida no respectivo termo, com menção ao art. 226 da Lei nº 691/1984.

<sup>8</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 475.

<sup>9</sup> Decreto nº 10.514/1991:

“Art. 228 – É obrigação de todo contribuinte exibir os livros fiscais e comerciais, comprovantes da escrita e documentos instituídos pela legislação tributária, prestar informações e esclarecimentos, no prazo de 7 (sete) dias, a contar da data da ciência da intimação, expedida pelo Fiscal de Rendas”.

## Acórdão nº 17.874

Em relação ao argumento da Recorrente sobre a inaplicabilidade da Lei nº 12.587/2012 e do Decreto nº 44.399/2018, pontuou a Representação da Fazenda que:

[...] na análise, penso ser de fácil percepção que o Auto de Infração combatido versa sobre o descumprimento de uma obrigação acessória, de modo que se afiguram desinfluentes para o deslinde da controvérsia as questões – largamente enfatizadas na peça recursal – atinentes à natureza dos serviços prestados, ao domicílio tributário e à aplicabilidade, ou não, ao caso vertente da Lei nº 12.587/2012 e do Decreto nº 44.399/2018, pois não se está a exigir da Recorrente, ao menos nesse momento, qualquer imposto.

Com razão a Representação da Fazenda. Muito embora tenham até sido ventilados na decisão recorrida, os artigos extraídos dos diplomas acima serviram apenas como argumento para a contextualização da questão e exposição de aspectos outros que regulamentam as empresas de aplicativo. Não interferiram ou infirmaram os fundamentos que sustentam o Auto de Infração.

Assim, por todo o exposto, e consideradas as circunstâncias que envolvem o caso aqui em estudo, não há como furtao do Município do Rio de Janeiro a legitimidade para buscar as informações referentes aos possíveis fatos praticados pela Recorrente no contexto aqui analisado, e conforme motivos já esclarecidos pela Fiscalização.

Neste caso, e no contexto trabalhado, é simplesmente mandatário o atendimento integral às intimações.

Os documentos devem ser apresentados, remanescendo a Recorrente em dívida com o Município do Rio de Janeiro ao não cumprir a intimação fiscal.

Pelo exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente a multa aplicada pelo Auto de Infração.

## A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **99 TECNOLOGIA LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

**Acórdão nº 17.874**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator;
- 2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e
- 3) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausentes das votações os Conselheiros DANIEL PEREIRA DA COSTA, HEVELYN BRICHI CARDOZO MALANCHINI e CARLA NASCIMENTO DE OLIVEIRA, os dois primeiros substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes DANIELA QUEIROZ ROCHA e EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 13 de janeiro de 2022.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**  
CONSELHEIRO RELATOR