

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Sessão do dia 10 de abril de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 28/05/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.304

Recorrente: **CABIFY AGÊNCIA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS LTDA**

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

Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

ISS – PROCESSO – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA

Não havendo qualquer prejuízo ao direito de defesa e atendendo o lançamento a todos os requisitos previstos na legislação tributária municipal, há de ser rejeitada a alegação de nulidade. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

ISS – ESTABELECIMENTO PRESTADOR – CARACTERIZAÇÃO

Para a caracterização de estabelecimento prestador, deve ser identificada a existência de unidade econômica ou profissional apta a gerenciar a administração da pessoa jurídica como centro de realização de negócios visando ao cumprimento das suas finalidades empresariais. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 262/275, que passa a fazer parte integrante do presente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CABIFY AGÊNCIA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIRO LTDA em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 173 a 179, que rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 302.484, de 13/04/2020, composto de item único, concernente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A peça fiscal supracitada foi lavrada em decorrência de ação de fiscalização dirigida ao sujeito passivo acima identificado, relativa ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), 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 infringira o art. 44, observado o art. 34, inciso I, ambos da Lei nº 691/1984, tendo sido aplicada a penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “b”, da mesma Lei, alterada pela Lei nº 2.715/1998.

Descreveu-se circunstanciadamente nesse item que a autuada não efetuara o pagamento do ISS incidente sobre operações realizadas no período de setembro de 2018 a dezembro de 2019, concernentes a intermediação de serviços entre pessoas físicas, realizada exclusivamente pela *internet*, previstos no item 10.02 do artigo 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003.

Consignou-se também nesse item que a base de cálculo fora arbitrada pelo fato de o contribuinte ter, reiteradamente, deixado de exibir os elementos necessários à fiscalização do imposto; que os elementos e critérios motivadores, bem como a forma de apuração da base de cálculo, encontravam-se detalhados no Relatório de Arbitramento aprovado pelo titular da Gerência de Fiscalização, parte integrante da Notificação Fiscal; que o débito de ISS perfazia, em valor histórico, R\$2.637.866,81, calculado a uma alíquota de 5% sobre uma base arbitrada no valor total de R\$52.757.337,75, conforme discriminado em quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração; que sobre o valor corrigido monetariamente, além da multa penal, incidiriam acréscimos moratórios nos termos do art. 1º da Lei nº 5.546/2012, observado o art. 3º da mesma Lei.

No relatório de arbitramento (cf. folhas 04 a 13), a autoridade lançadora registrou que o Termo de Início de Fiscalização nº 70.002 fora lavrado em 15/10/2019, tendo sido estipulada a data de 23/10/2019 para apresentação de uma série de documentos inerentes à atividade da empresa, relacionados ao tributo de competência do Fisco Municipal.

Assinalou que a contribuinte se abstera de comparecer ao local definido no Termo (sede da Gerência de Fiscalização da Coordenadoria do ISS), o que ensejou visita da autoridade fiscal ao estabelecimento em 29/10/2019, para dar ciência do 1º Auto de Infração correspondente ao não atendimento à primeira intimação, além de reiterar as exigências mediante nova intimação (nº 73.136), para apresentação em 04/11/2019.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Narrou que, naquela oportunidade, um membro do Departamento Jurídico da empresa fizera contato com a fiscalização, manifestando a intenção de atender às exigências por via postal, sendo que, dias depois, o Fisco recebera correspondência da contribuinte contendo sua 10ª alteração contratual, listagem de seu plano de contas e balanços sintéticos encerrados em dezembro de 2016 e 2017 e setembro de 2019, e ainda um *pen drive* contendo arquivos de Diário e Razão em formato PDF, elementos que se mostraram muito aquém das exigências formuladas, tornando impraticável a tarefa incumbida ao Fisco de apurar o tributo de competência municipal.

Relatou que, ante a ausência de qualquer manifestação adicional da empresa após diversas reiterações das exigências formuladas nas intimações anteriores, lavrou-se o auto de embargo nº 302.477, de 06/03/2020.

Frisou que, nesse ínterim, o sujeito passivo promovera a alteração de seu endereço do Humaitá para a Praia do Flamengo, motivo pelo qual compareceu a fiscalização neste último local para cientificar a contribuinte do Auto de embargo, não logrando êxito, todavia, em localizá-la em seu novo estabelecimento, o que ensejou a publicação do referido Auto no DOM de 11/03/2020, formalizando o embargo.

Destacou o agente lançador que o lançamento do tributo somente seria possível mediante adoção do procedimento previsto no art. 34 do CTM, tendo em vista a ausência dos elementos mínimos necessários ao lançamento.

Quanto aos critérios quantitativos do arbitramento, o Fiscal autuante esclareceu que se valera dos dados disponíveis na Gerência de Fiscalização relativos a contribuintes do mesmo segmento e de informações extraídas de matérias jornalísticas e promocionais veiculadas na *internet*.

Pontuou que, tanto pelo número de condutores cadastrados quanto pelo número de usuários, a participação da empresa no mercado pode representar de 5% a 17% da operação no Brasil, mas, com uma postura mais conservadora, atribuiu-se-lhe uma participação no mercado carioca de 5%, tal qual se procedeu por ocasião da autuação anterior, objeto do processo nº 04/354.328/2018.

Detalhou que, compulsando os registros de arrecadação do órgão fazendário, apuraram-se valores recolhidos por empresas do mesmo segmento e mesma atividade econômica, para o período focalizado, correspondentes a cerca de 70% do potencial de arrecadação, se todos os contribuintes do segmento recolhessem regularmente o tributo (coluna A do demonstrativo anexo).

Proseguiu afirmando que, a partir desses dados, aplicando uma regra de três, obteve-se um patamar correspondente a uma arrecadação potencial total do segmento (coluna B do demonstrativo anexo) e, sobre esse último valor (coluna B), aplicou-se para cada mês de competência o percentual de 5%, atribuindo o resultado à contribuinte como sua receita mensal do período, cujo somatório corresponde à base de cálculo total arbitrada para o período (coluna C do demonstrativo anexo).

Observou que eventual excesso no valor arbitrado poderia facilmente ser questionado e sanado mediante a pura e simples apresentação, pela administrada, das informações sonegadas no curso da ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Quanto ao período alcançado pelo lançamento, a autoridade fiscal salientou que, levando em conta tratar-se de prestação continuada, devia ter como termo inicial o mês imediatamente posterior ao último alcançado pela autuação anterior (processo nº 04/354.328/2018), qual seja, o de setembro de 2018, findando no último período de apuração do exercício anterior ao da presente autuação (dezembro de 2019).

Em arremate ao seu relatório, o Fiscal lançador, face ao reiterado não atendimento às exigências formuladas pelas intimações mencionadas, propôs, com base no art. 34, incisos I, IV e V, da Lei nº 691/1984, o arbitramento da base de cálculo para efeito de lançamento do tributo devido no período de setembro de 2018 a dezembro de 2019, totalizando um montante, em valor histórico, de R\$52.757.337,75, redundando num valor original de imposto correspondente a R\$2.637.866,81, calculado a uma alíquota de 5%, conforme demonstrativo em anexo, e levando em conta, no que se refere à metodologia de cálculo, o que preconiza o §2º do mesmo artigo 34, itens 1, 2 e 3.

A proposta de arbitramento foi aprovada pelo titular do órgão lançador, nos termos do art. 74, §3º, do Decreto nº 14.602/1996, conforme despacho fundamentado de 24/06/2020 (cf. folha 18).

Inconformada com a sobredita autuação, a sociedade atuada apresentou tempestivamente a impugnação constante de folhas 21 a 45, acompanhada dos documentos com os quais tencionava ver suas pretensões acolhidas.

Em sua peça contestatória, a impugnante, em tópico dedicado à síntese dos fatos, afirmou, em resumo:

- a) Que seria uma pessoa jurídica de direito privado que se dedicaria à intermediação de serviços de transporte individual de passageiros, prestados de forma autônoma pelos motoristas parceiros aos usuários (passageiros), sendo que ambos seriam devidamente cadastrados no aplicativo eletrônico da empresa;
- b) Que os serviços de disponibilização de plataforma eletrônica e de intermediação de corridas seriam prestados no Município de São Paulo, onde a impugnante manteria toda a infraestrutura necessária ao desempenho de sua atividade e perante o qual manteria regularmente sua inscrição fiscal para fins do cumprimento de suas obrigações tributárias relacionadas ao ISS, muito embora, na execução desses serviços, por vezes fosse necessário que alguns de seus funcionários fossem alocados temporariamente no Município do Rio de Janeiro, com o escopo de realizar atividades auxiliares ao serviço de intermediação, tais como atendimento presencial aos motoristas para explicar o funcionamento do aplicativo, checagem de sua documentação e realização de vistoria em seus veículos, de modo que não seria estranho a impugnante ter bases de apoio situadas em diversos municípios, tais como salas comerciais e espaços de *coworking*,

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

diretamente gerenciados pelo estabelecimento matriz localizado em São Paulo;

- c) Que seriam os motoristas que contratariam a plataforma para terem acesso à base de clientes nela cadastrados, e que estes seriam trabalhadores autônomos, não possuindo vínculo trabalhista com a impugnante;
- d) Que as atividades desempenhadas pela impugnante em municípios fora do local onde está a sua sede, a exemplo do município do Rio de Janeiro, teriam caráter meramente acessório, podendo contar com as referidas bases de apoio (salas comerciais, espaço de *coworking* etc);
- e) Que jamais teria deixado de atender a qualquer das intimações recebidas, pois, ao contrário, sempre se teria pautado por atendê-las tempestivamente, esclarecendo cuidadosamente as razões pelas quais entenderia encontrar-se desobrigada à apresentação de parcela dos documentos e informações solicitados;
- f) Que o presente Auto de Infração teria por fundamento única e exclusivamente uma alegada omissão de apresentação de documentos, ensejando a sua lavratura por arbitramento, não tendo sido colacionados a estes autos um único indício ou presunção de que haveria efetiva e concreta prestação de serviço de intermediação no Município do Rio de Janeiro que pudesse justificar a cobrança pretendida;

Na sequência, preliminarmente ao enfrentamento das questões de mérito, a impugnante argumentou, em síntese:

- g) Que o Auto de Infração deveria ser declarado nulo, uma vez que a intimação da impugnante acerca de sua lavratura, por via de edital, não teria atendido às diretrizes do §1º do art. 22 do Decreto nº 14.602/1996, que autoriza a intimação via edital apenas quando frustrada a tentativa pela via postal ou pessoal, sendo que nenhuma dessas tentativas teria ocorrido no caso em tela;
- h) Que, para apresentar as intimações durante a fiscalização e realizar o arbitramento da base de cálculo do ISS, a autoridade fiscal teria alegado que se dirigira ao local do estabelecimento da impugnante, porém soaria minimamente estranho o fato de que para intimar a impugnante da lavratura do presente auto de infração não fora adotado o mesmo procedimento, de modo que, se a impugnante não acompanhasse recorrentemente o Diário Oficial do Município, as chances de não verificar essa intimação seriam enormes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

- i) Que, nesse sentido, o propósito deliberado da autoridade fiscal ao proceder com a intimação por meio de edital pareceria ter sido efetivamente mitigar as chances da impugnante de apresentar sua defesa administrativa, acelerando, assim, consideravelmente o trâmite deste processo administrativo;
- j) Que o Auto deveria ser declarado nulo também por afronta ao art. 142 do CTN, dada a suposta omissão da Autoridade Fiscal em relação à descrição do fato que se amoldaria à hipótese de incidência do tributo ou da infração, já que não haveria qualquer fato ou evidência que sustentasse a presunção adotada na autuação de que os serviços de intermediação teriam ocorrido nos limites territoriais do Município do Rio de Janeiro, sendo que caberia ao Fisco Municipal indicar o fundamento legal da cobrança (por que o imposto seria devido a este Município), sob pena de vício na motivação do lançamento e sob pena de cercear por completo o direito de defesa da impugnante;
- k) Que inexistiria no Auto qualquer descrição minimamente aprofundada sobre a prestação de serviços que teria ocorrido em solo carioca e sobre os elementos fáticos que pudessem ensejar a caracterização de uma “unidade econômica e profissional” aqui localizada para que nela se considerasse prestado o serviço, a teor da Lei Complementar nº 116/2003;
- l) Que o Auto de Infração seria igualmente nulo por não encontrar qualquer respaldo na Legislação Municipal quanto ao método de arbitramento utilizado pela Autoridade Fiscal, a qual teria deixado de esclarecer a origem dos números utilizados ou mesmo de fundamentar a suposta participação econômica da impugnante, violando o art. 40, inciso II, do Decreto nº 14.602/1996;
- m) Que o Auditor Fiscal teria arbitrado a base de cálculo do imposto utilizando valores denominados por “Movimento Apurado do Segmento” e “Movimento Potencial Projetado” – os quais, em tempo algum, teriam sido explicados, justificados, ou ao menos referenciados em fontes idôneas -, obtendo ao final uma suposta porcentagem de participação da impugnante no mercado carioca, igualmente indicada sem qualquer justificativa;
- n) Que a legislação municipal não contemplaria como critério para arbitramento da base de cálculo a participação da impugnante em “Movimento Apurado do Segmento” e em “Movimento Potencial Projetado”, particularmente quando essas informações estejam desacompanhadas de qualquer fonte confiável nem sejam apontados quaisquer parâmetros que possam justificar a atribuição de participação da impugnante no mercado em questão;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

- o) Que o critério legal para o arbitramento deveria guardar alguma relação direta ou indireta com o sujeito passivo autuado ou com a sua atividade-fim, o que não teria sido observado pela autuação, visto que a Autoridade Fiscal nem mesmo teria informado qual seria o “segmento” do qual teria retirado os dados utilizados para identificar a base de cálculo adotada;
- p) Que o método de cálculo utilizado pelo Fiscal teria concluído - sem qualquer justificativa, presunção ou indício – que a impugnante representaria 5% do mercado desse suposto “segmento”;
- q) Que, por adotar critério de cálculo não previsto em lei e não esclarecer as suas bases e a origem dos números ali compreendidos, a Autoridade Fiscal teria retirado da impugnante o direito de se defender, em afronta ao art. 40, inciso II, do Decreto nº 14.602/1996, consoante inúmeros precedentes deste Conselho de Contribuintes;

Prosseguindo em sua linha argumentativa, a impugnante abordou as questões meritórias, alegando, em resumo:

- r) Que seria no estabelecimento da impugnante situado em São Paulo que os serviços de intermediação seriam efetivamente prestados, pois (i) ele que possuiria licença para operar o *software*; (ii) nele é que se realizaria o pagamento das partes envolvidas; e, ainda, (iii) todas as atividades decisórias da companhia caberiam ao seu corpo de diretores ali localizado;
- s) Que a base de apoio existente no Município do Rio de Janeiro apenas se encarregaria de atividades auxiliares, que não se confundiriam com a atividade de intermediação exercida pela impugnante no estabelecimento de São Paulo;
- t) Que o que ocorreria no Município do Rio de Janeiro seria a realização de atividades auxiliares ao processo de intermediação: um primeiro atendimento aos motoristas seria feito de forma presencial para explicar-lhes o funcionamento do aplicativo e checar a sua documentação; uma vistoria dos veículos cadastrados se faria necessária para a aceitação do motorista, vez que a empresa prezaria pelo bom estado de conservação e funcionamento desses veículos;
- u) Que, em resumo, a única função da base de apoio do Rio de Janeiro seria a de prestar atividades auxiliares, secundárias à intermediação entre passageiro e motorista propriamente dita, tratando-se de uma mera estrutura de auxílio e suporte, que não realizaria qualquer atividade operacional ligada à atividade-fim da empresa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

- v) Que seria latente e inconteste que a impugnante não possuiria um local próprio de trabalho no Município do Rio de Janeiro, como a própria fiscalização teria verificado por se tratar de base de apoio à impugnante, a qual, atualmente, se valeria de uma sala comercial disponibilizada na modalidade de *coworking*, ou seja, seria de clareza hialina que não se trataria de um estabelecimento da impugnante, mas apenas um espaço compartilhado com inúmeras empresas e empreendedores independentes, que serviria como base de apoio eventual da empresa no Rio de Janeiro;
- w) Que, à luz do entendimento vinculante do STJ, os serviços de intermediação exercidos pela impugnante se considerariam ocorridos onde a empresa concentrasse o seu poder decisório, ou seja, onde ela efetivamente deliberasse acerca da aproximação entre o motorista credenciado e o usuário, o que ocorreria em sua sede localizada no Município de São Paulo, estabelecimento no qual estaria toda a estrutura técnica e de pessoal para a realização de sua atividade-fim;
- x) Que estaria em andamento no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 521/2018, 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 situado o estabelecimento prestador do serviço.

Em face das considerações acima relatadas, a impugnante postulou que fosse reconhecida a nulidade do Auto de Infração *sub lite* ou, subsidiariamente, que fosse julgada procedente a impugnação, a fim de ser reconhecida a impossibilidade de cobrança do ISS carioca, por ausência de estabelecimento prestador da impugnante neste Município.

Em atenção à previsão constante do *caput* do art. 86 do Decreto nº 14.602/1996, os autos seguiram para a então F/SUBTF/CIS-4, ocasião em que o Fiscal de Rendas autuante, em manifestação instrutória de folhas 161 a 171, opinou pela manutenção integral do Auto de Infração, informando, em síntese, que, com relação à intimação via edital, a partir de 29/10/2019 – data da ciência pessoal do primeiro Auto de Infração decorrente do não atendimento à primeira intimação -, nenhum representante ou preposto da empresa se encontrava mais no endereço cadastrado, situado na Rua Maria Eugênia, nº 300 (Casa de Espanha), denotando evasão bastante conveniente aos interesses da autuada, com o visível propósito de causar embaraço à ação do Fisco; que prova cabal da disposição da fiscalização em localizar a autuada se manifestou no comparecimento do Fiscal de Rendas, em 04/03/2020, em outro endereço detectado em cadastro (Praia do Flamengo) para notificação à contribuinte da quarta intimação e do Auto de Infração por não atendimento à terceira intimação, endereço este do qual também se evadira, sem permitir qualquer indicação de seu paradeiro; que a tempestividade da impugnação, assim como sua robustez, só vem atestar a eficácia do meio de notificação; que, com relação à alegada ausência dos requisitos formais da peça notificatória, estão presentes no Auto todos os elementos exigidos pela legislação, dele constando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

claramente a descrição do fato imponible, a fundamentação legal do enquadramento, a perfeita identificação do sujeito passivo, a demonstração da base de cálculo - no caso, arbitrada em razão da conduta omissa da contribuinte -, a apuração e quantificação do tributo devido e a discriminação da penalidade; que não haveria como a contribuinte penetrar no mercado de uma metrópole como o Rio de Janeiro sem uma base física; que milhares de usuários de seus serviços podiam atestar a presença da empresa em nosso território, sendo tal fato corroborado pela manutenção de estabelecimento prestador, onde candidatos a condutores teriam sido recebidos para avaliação, triagem e cadastramento; que a recusa na disponibilização da documentação exigida denotava claramente o receio da autuada de restar comprovada a procedência do intento do nosso município no sentido de resgatar o tributo que lhe pertence; que, com relação à alegada nulidade do arbitramento, era mais do que lógico que o segmento utilizado como parâmetro para o arbitramento era o da impugnante e de seus concorrentes, o que é mencionado expressamente no relatório que acompanha a notificação fiscal; que se adotou uma postura por demais conservadora ao se atribuir à autuada apenas e tão somente 5% (cinco por cento) do mercado carioca; que se tomou o cuidado de preservar a identificação dos demais contribuintes apenas por uma questão do sigilo fiscal a que se deve observar por força de lei; que, com relação à alegada ausência de estabelecimento prestador de serviços no Rio de Janeiro, não havia como se refutar a relevância dos serviços prestados por esta unidade situada em nosso município para a consecução dos objetivos empresariais da autuada; que havia de se indagar se, prescindindo desta unidade física, a qual, além de seleção e cadastramento dos condutores, se presta a apoio permanente a esses profissionais, haveria de se consumir o serviço proposto aos usuários dos serviços de transporte; que a atividade aqui desempenhada é requisito essencial para a consumação dos serviços propostos pela plataforma da contribuinte; que não pretende o Fisco carioca tributar com base no local do embarque dos passageiros; que o que carrega o tributo para nosso município é a existência de estabelecimento em seu território.

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

Em sua promoção (cf. folhas 173 a 178), o ilustre parecerista da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ opinou pela rejeição das preliminares de nulidade e, no mérito, pela improcedência do pleito impugnatório.

Quanto à alegada nulidade da intimação do Auto de Infração, pontuou que o órgão lançador esclarecera que os representantes da defendente não se encontravam nos endereços que constavam em cadastro e também informara que a defendente não mais ocupava o endereço onde outrora havia sido encontrada.

Concluiu ter ocorrido a tentativa de notificação pessoal, frustrada pelo fato de a defendente não ser encontrada nos endereços cadastrados, razão por que plenamente justificada a publicação no Diário Oficial, nos termos da legislação de regência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Sobre faltar no Auto de Infração a indicação das razões pelas quais o Fisco entendera que serviços foram prestados por estabelecimento situado no Município do Rio de Janeiro, lembrou que o relatório de arbitramento deixou claro que a defendente possuía estabelecimento cadastrado no Município e que a defendente alterou o endereço de seu estabelecimento no curso da ação fiscal, de sorte que logo de início ficou claro que a defendente, prestadora de serviços, permaneceu estabelecida no Município do Rio de Janeiro.

Quanto a ser nulo o Auto de Infração em razão dos critérios usados para a determinação da base de cálculo arbitrada, afirmou nenhuma razão acompanhar a defendente.

Assinalou que a base de cálculo arbitrada não tomou por lastro documentos apresentados pela defendente, uma vez que os documentos foram apresentados em desacordo com as intimações, mostrando-se insuficientes para a apuração da base de cálculo, mas o Fisco detinha em banco de dados informações de outras empresas que operavam no mesmo segmento da defendente, obviamente o segmento de intermediação de transporte individual de passageiros, e que o órgão lançador considerou para o arbitramento os valores movimentados por tais empresas.

Quanto a existir no Município do Rio de Janeiro estabelecimento da defendente que tenha prestado os serviços em questão, registrou que, conforme informado pela própria defendente, os documentos dos motoristas eram checados pelos funcionários que serviam no estabelecimento situado no Município do Rio de Janeiro, os mesmos que também vistoriavam os automóveis que seriam utilizados pelos motoristas selecionados.

Asseverou que a defendente assumiu que realizava serviços de intermediação e alguns dos serviços de intermediação prestados pela defendente servem para aproximar o motorista selecionado pelo estabelecimento situado no Município do Rio de Janeiro ao usuário do serviço de transporte, sendo lícito concluir que tal estabelecimento prestou serviços de intermediação, porque selecionou e cadastrou os motoristas contactados para realizar os serviços de transporte.

Salientou que as razões trazidas pela defendente eram insuficientes para afastar o estabelecimento responsável por selecionar os motoristas da posição de prestador dos serviços de intermediação.

Aduziu que o estabelecimento prestador dos serviços de intermediação não é o local onde definido o modelo de negócio ou o local no qual situados os departamentos jurídicos, de informática e de vendas, mas o estabelecimento responsável por aproximar os motoristas e os usuários dos serviços de transporte, sendo que tal aproximação tem início na seleção dos motoristas cadastrados.

Esclareceu que em nenhum momento o Fisco carioca tivera a pretensão de exigir o ISS apenas porque os motoristas e os usuários interagiram no Município do Rio de Janeiro, daí porque irrelevante a citação feita pela defendente sobre projeto de lei que pretende alterar o domicílio tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Em 01/08/2022, tendo por supedâneo o pronunciamento acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 302.484, nos termos em que fora lavrado (cf. folha 179).

Irresignada com a sobredita decisão, a interessada interpôs o Recurso Voluntário autuado às folhas 205 a 230, 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 todas 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.

Assim é que a Recorrente, em capítulo introdutório destinado à síntese fática, reafirma ser uma sociedade empresária que se dedicaria à intermediação virtual de serviços de transporte individual de passageiros, serviços esses que seriam prestados de forma autônoma pelo motorista parceiro a um usuário (passageiro), sendo que ambos seriam devidamente cadastrados no aplicativo eletrônico da empresa.

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 seria devido àquele Município, pois lá é que se encontraria o estabelecimento prestador.

Em sede preliminar, insiste na declaração de nulidade do Auto de Infração, aduzindo (i) que a intimação da Recorrente acerca de sua lavratura, por via de edital, não teria atendido às diretrizes do §1º do art. 22 do Decreto nº 14.602/1996, que autoriza esta modalidade de intimação apenas quando frustrada a tentativa pela via postal ou pessoal; (ii) que teria havido afronta ao art. 142 do CTN, dada a suposta omissão da Autoridade Fiscal em relação à descrição do fato que se amoldaria à hipótese de incidência do tributo ou da infração, já que não haveria qualquer fato ou evidência que sustentasse a presunção adotada no AI de que os serviços de intermediação teriam ocorrido nos limites territoriais do Município do Rio de Janeiro; e (iii) que não encontraria qualquer respaldo na Legislação Municipal o método de arbitramento utilizado pela Autoridade Fiscal, a qual teria deixado de esclarecer - ou, quando intimada a tanto, pouco teria esclarecido - sobre a origem dos números utilizados, bem como não teria fundamentado a suposta participação econômica da Recorrente, violando o art. 40, inciso II, do Decreto nº 14.602/1996.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

Adentrando o mérito, reitera que, em face da inexistência de efetiva prestação de serviços na base de apoio da Recorrente localizada no Município do Rio de Janeiro, a infração a ela imputada não se teria consumado, o que afastaria, assim, o imposto exigido, bem como deveria resultar no cancelamento do Auto de Infração combatido, em atendimento ao disposto no art. 4º da LC nº 116/2003 e em respeito à jurisprudência pacífica do STJ sobre a matéria.

Observa que estaria em curso no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 521/2018, que pretende alterar, para os serviços ora analisados, o domicílio fiscal do ISS para o município do local de embarque do usuário, o que indicaria que a atual legislação preveria o recolhimento do imposto somente ao município onde estivesse situado o estabelecimento prestador do serviço.

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão recursal consiste em que seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso Voluntário para:

- 1) Que seja reconhecida, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração vergastado;
- 2) No mérito, caso alcançado, que seja reformada a decisão recorrida, reconhecendo-se a improcedência do Auto de Infração *sub lite*, ante a impossibilidade de cobrança do ISS carioca, por ausência de estabelecimento prestador da Recorrente neste Município;

Em qualquer caso, que seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Em sede preliminar, argui a Recorrente que o Auto de Infração seria nulo, porquanto (i) a sua intimação acerca da lavratura do lançamento se deu por via de edital, não atendendo às diretrizes do §1º do art. 22 do Decreto nº 14.602/1996, que autoriza esta modalidade de intimação apenas quando frustrada a tentativa pela via postal ou pessoal; (ii) teria havido afronta ao art. 142 do CTN, dada a suposta omissão da Autoridade Fiscal em relação à descrição do fato que se amoldaria à hipótese de incidência do tributo ou da infração, já que não haveria qualquer fato ou evidência que sustentasse a presunção adotada no AI de que os serviços de intermediação teriam ocorrido nos limites territoriais do Município do Rio de Janeiro; e (iii) o método de arbitramento utilizado pela Autoridade Fiscal, não encontraria qualquer respaldo na Legislação Municipal, a qual teria deixado de esclarecer – ou, quando intimada a tanto, pouco teria esclarecido – sobre a origem dos números utilizados, bem como não teria fundamentado a suposta participação econômica da Recorrente, violando o art. 40, inciso II, do Decreto nº 14.602/1996.

Quanto à alegada nulidade da intimação por edital, o art. 22 do Decreto 14.602/1996 assim preceitua:

Art. 22. A intimação será feita:

I - pessoalmente, pelo autor do procedimento ou outro servidor a quem for conferida a atribuição, comprovada pelo "ciente" do intimado ou de seu preposto, considerando-se como tal a pessoa que com ele tenha vínculo empregatício; (Redação dada ao inciso pelo Decreto nº 28.192, de 12.07.2007, DOM Rio de Janeiro de 13.07.2007)

II - pessoalmente pela ciência dada na repartição, ao interessado ou seu representante, no caso de comparecimento espontâneo ou a chamado do órgão onde se encontrem os autos;

III - por via postal ou telegráfica, considerando-se recebida quando houver comprovação de entrega, em conformidade com a legislação postal brasileira, em local de qualquer forma indicado pelo intimado ou seu representante; (Redação dada ao inciso pelo Decreto nº 28.192, de 12.07.2007, DOM Rio de Janeiro de 13.07.2007)

IV - por mensagem enviada por correio eletrônico, indicado nos autos pessoalmente ou nos termos do inciso VI do § 5º do art. 10-A; (Redação do inciso dada pelo Decreto Nº 48751 DE 12/04/2021).

V - por edital, publicado uma única vez no Diário Oficial do Município. (Redação dada ao inciso pelo Decreto nº 28.192, de 12.07.2007, DOM Rio de Janeiro de 13.07.2007)

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

§ 1º A intimação será feita por edital quando previsto em lei ou quando frustrada a tentativa pela via pessoal ou postal, anexando-se cópia reprográfica da publicação e certificando-se, nos autos, a página e a data do Diário Oficial do Município. (Antigo parágrafo único renumerado pelo Decreto Nº 44720 DE 09/07/2018 e com redação dada pelo Decreto nº 28.913, de 18.12.2007).

Já o art. 40 indica os casos de nulidade e os que logo o sucedem indicam como a nulidade será declarada:

Art. 40. São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição ou prejuízo do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

Art. 41. A nulidade será declarada, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, pela autoridade ou órgão competente para apreciar o ato ou julgar sua legitimidade quando não for possível suprir a falta pela retificação ou complementação do ato.

Parágrafo único. As irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, desde que haja no procedimento ou processo elementos que permitam supri-las sem cerceamento do direito de defesa.

Art. 42. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a autoridade ou órgão mencionará expressamente os atos alcançados pela nulidade e determinará, se for o caso, a repetição dos atos anulados e a retificação ou complementação dos demais.

O primeiro aspecto a ser analisado é o objetivo das intimações. A autoridade fiscal, depois de lavrar o Auto de Infração, deve propiciar ao contribuinte a oportunidade de conhecer a infração a ele atribuída. É para tanto que o art. 22 do Decreto nº 14.602/96 estabelece as formas de ciência dos atos administrativos fiscais, de forma que os contribuintes possam exercer o seu direito de defesa, se não concordarem com a imposição fiscal.

Uma das formas é a ciência pessoal, a qual não concorre em grau de preferência com a ciência postal. Esta foi a opção da Fiscalização para dar conhecimento de seu ato. Ocorre que ao chegar no endereço do contribuinte, constatou que este já havia se mudado do local, razão pela qual adotou a solução prevista no art. 69, §3º, do Decreto nº 14.602/1996.

Do edital de intimação a Recorrente teve pleno conhecimento, apresentando sua impugnação, tempestivamente e com argumentos robustos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Observa-se que não houve cerceamento do direito de defesa, posto que o objetivo da intimação foi amplamente alcançado não somente com a ciência da ora Recorrente por meio do edital, como também pelo conhecimento de todo o processo. O objetivo da intimação, portanto, se concretizou no momento em que o sujeito passivo tomou conhecimento do edital e a cópia a ele fornecida propiciou todos os meios de defesa de que quisesse dispor. Acrescente-se que a impugnação foi protocolizada dentro do prazo destinado a ela, o que mais uma vez traz à luz o atingimento da finalidade a que a intimação pretendeu.

O interesse público exige o aproveitamento dos atos processuais, quando fique demonstrado que não houve prejuízo ao contribuinte. Mesmo que se considerasse irregular a intimação por edital antes de esgotadas as outras formas, neste caso concreto, não poderia ser motivo de nulidade, pois a Recorrente teve plena ciência das infrações a ela atribuídas, bem como exerceu o seu direito de impugnar a exigência fiscal. A publicidade não é elemento formativo do lançamento, mas sim requisito de validade e como se viu o objetivo do edital foi atendido.

Ademais, como bem observado pela Representação da Fazenda, os debates quanto à competência da Municipalidade do Rio de Janeiro para fiscalizar e cobrar o ISS incidente sobre as atividades objeto do Auto de Infração e quanto aos critérios do arbitramento confundem-se com a discussão meritória, motivo pelo qual ambos serão analisados oportunamente neste voto.

Tendo em vista os motivos anteriormente expostos, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da preliminar de nulidade do auto de infração suscitada.

Quanto ao mérito, o principal cerne neste feito diz respeito à legitimidade ativa, ou não, do Município do Rio de Janeiro para cobrar o ISS incidente sobre as atividades prestadas pela Recorrente, a saber, a intermediação de transporte privado individual de passageiros.

Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve 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, conforme expressamente determina o art. 4º, da Lei Complementar nº 116/2003.

O debate relativo à identificação do estabelecimento prestador, como cedição, não é rara neste Conselho de Contribuintes. A d. Representação da Fazenda elucida de forma cristalina os elementos necessários à configuração de “*unidade econômica ou profissional*” exigida pela Lei.

Conforme comentado na Promoção, unidade econômica ou profissional é o estabelecimento apto a gerenciar a administração da pessoa jurídica como centro de realização de negócios para o cumprimento das suas finalidades empresariais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

No caso em tela, o Fiscal Autuante buscou, durante todo o procedimento de fiscalização, identificar as atividades econômicas que a empresa pudesse estar praticando em território carioca, no estabelecimento aqui identificado.

Não se estava, até aquele momento, a exigir tributos, mas apenas documentos e informações necessários para a fiscalização tributária, na esteira dos ditames conferidos pelos arts. 48 e 172 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário Municipal).

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 detinha fundada e razoável motivação para exigir livros e documentos para as constatações que entendia devidas, observando-se que a Recorrente, pelo menos ao tempo da fiscalização, possuía estabelecimento (ou qualquer outro nome que dê ao vínculo físico aqui mantido) no Município do Rio de Janeiro.

A Recorrente argumenta que apenas aqueles já formalmente caracterizados como contribuintes perante o Município do Rio de Janeiro é que se submeteriam à legislação municipal carioca. Partiu, pois, 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.

E por se pautar em tese que não se sustenta – pelos fundamentos retro mencionados –, a Recorrente não comprova documentalmente que os serviços objeto da infração são executados no estabelecimento situado no Município de São Paulo, local em que os negócios empresariais seriam geridos – eis que ali estariam alocados os executivos e líderes da sociedade –, bem como onde estariam localizados os seus funcionários.

Não há nos autos informações sobre as atividades efetivamente exercidas no estabelecimento carioca ou no estabelecimento matriz, tampouco quanto às funções ali executadas. Também não há fotos do suposto estabelecimento prestador ou convictas constatações sobre o volume e rotina de funcionários, tampouco o detalhamento de máquinas e/ou equipamentos à disposição e utilizados pela Recorrente. Poderiam ter anexado também, por exemplo, a Relação Anual de Informações Sociais.

Por seu turno, a Recorrente acosta contrato de adesão de escritório compartilhado devidamente assinado, datado de 30 de outubro de 2019 (fls. 147/153), em que é possível depreender que a referida negociação diz respeito ao uso de espaço demarcado no escritório da contratada, *“com cadeira, mesa, acesso livre a internet (WiFi), utilização de banheiros”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Até é possível imaginar que nesse espaço não houvesse, de fato, atendimentos – seja a motoristas parceiros, seja a clientes – capazes de fomentar a qualidade e lucratividade do negócio da Recorrente no Município carioca e impulsionar o cumprimento das finalidades empresariais da sociedade.

Por se tratar de aplicativo virtual, também não é difícil imaginar que ficaria praticamente impossível às empresas que operam sob esse modelo de negócios, manter estabelecimento, funcionários, planos de negócios adequados em cada um dos municípios onde se encontrem usuários dos serviços oferecidos.

É factível imaginar, mas nada disso restou comprovado nos autos pela Recorrente, em seu favor.

Assim, considerando-se que a Recorrente não traz elementos capazes de afastar a caracterização de seu estabelecimento localizado no Município do Rio de Janeiro como unidade econômica ou profissional apta ao desenvolvimento da atividade de intermediação de transporte privado individual de passageiros, no molde determinado pelo art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, resta demonstrada a competência do Município do Rio de Janeiro para fiscalizar e cobrar o ISS e multa em questão.

No que se refere à suposta ilegalidade do arbitramento perpetrado pela Autoridade Fiscal, ventilada pela Recorrente, concordo integralmente com a manifestação do Ilustre Representante da Fazenda em sua promoção de fls, pelo que peço vênias para transcrevê-la:

[...] a Recorrente parece ignorar que um dos fundamentos utilizados pelo Fisco para embasar o arbitramento encontra-se estampado no inciso I do art. 34 da Lei nº 691/1984¹ (“... não possuir o sujeito passivo, ou deixar de exibir, os elementos necessários à fiscalização das operações realizadas...”), referenciado expressamente na peça fiscal.

Considerando que a Recorrente, como os parágrafos precedentes buscaram demonstrar, mantém estabelecimento prestador neste Município, deveria disponibilizar à fiscalização carioca toda a documentação concernente às operações aqui realizadas. Se não a possui ou, possuindo-a, deixa de exibi-la ao Fisco, a técnica de arbitramento é medida que se impõe, vez que caracterizada a hipótese prevista no inciso precitado.

No que tange à segunda ordem de alegações, fulcrada em suposta obscuridade das bases e das origens dos números compreendidos no arbitramento, nada autoriza seu acolhimento. E para respaldar esta afirmação considero robustos e válidos todos os fundamentos declinados no parecer em que se amparou a decisão recorrida, in verbis:

¹ Além da hipótese prevista no inciso I, também supeditaram o arbitramento em tela os incisos IV e V do referido artigo (cf. folha 11), ante a constatação das hipóteses neles previstas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.059

Mas o Fisco detinha em banco de dados informações de outras empresas que operavam no mesmo segmento da defendente, obviamente o segmento de intermediação de transporte individual de passageiros. O Código Tributário do Município, por sua vez, autoriza que a base de cálculo seja arbitrada a partir de informações de pagamentos realizados ou devidos por contribuintes do mesmo setor.

[...]

O órgão lançador considerou os valores movimentados pelas empresas do mesmo setor da defendente e que estavam contidos nos bancos de dados da SMF. O órgão lançador informou que os valores contidos nos bancos de dados representavam em torno de setenta por cento do total faturado pelo setor, o que permitiu projetar o total de faturamento mensal do setor. Na sequência, foi aplicado o percentual de cinco por cento visando estabelecer a base de cálculo da defendente. Vale lembrar que a defendente possuía em abril de 2017 aproximadamente dezoito por cento dos motoristas cadastrado do setor, conforme o relatório de arbitramento. O Fisco, portanto, usou como referência os valores faturados por empresas que operavam no mesmo segmento da defendente.

[...]

Diante de todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto, mantendo-se integralmente a cobrança de ISS consubstanciada pelo Auto de Infração.

É como voto.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CABIFY AGÊNCIA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS LTDA** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.059

Ausentes das votações os Conselheiros ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes EDUARDO GAZALE FÉO e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 22 de maio de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA