CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.141

Sessão do dia 26 de junho de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 08/08/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 9.932
Recorrente: **PROCIVILIS PROJETOS E CONSTRUÇÕES DE OBRAS CIVIS LTDA.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relator: Conselheiro **BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA**
Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – CAPTAÇÃO DE CLIENTES – ASSESSORIA COMERCIAL – LOCAL DA PRESTAÇÃO – NÃO ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS – ESPONTANEIDADE EXCLUÍDA

a) Serviços de prospecção de clientes caracterizam-se como assessoria comercial, não se confundindo com engenharia consultiva. Aplicação da alíquota de 5%. b) A competência para exigir o ISS incidente sobre serviços de assessoria comercial é do Município do Rio de Janeiro, local do estabelecimento prestador, à luz do art. 3º da LC nº 116/2003. c) Não há nulidade na ausência de discriminação de notas fiscais quando a infração formal implica multa no limite máximo legal. d) Inexiste espontaneidade quando o pagamento ocorre após a ciência de Termo de Início de Fiscalização. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 381/383-verso, que passa a fazer parte integrante do presente.

Acórdão nº 19.141

"Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 349-371) interposto por PROCIVILIS PROJETOS E CONSTRUÇÕES DE OBRAS CIVIS LTDA, em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (fls. 337), que julgou IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO APRESENTADA E MANTEVE O Auto de Infração nº 104515, de 15/03/2005, nos termos em que foi lavrado.

O Auto de Infração foi lavrado em quatro itens.

O item I refere-se ao recolhimento com insuficiência, por erro na identificação da alíquota aplicável, do ISS de assessoria comercial, previsto no inciso XXII, do art. 8º, da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1.194/1987 (cuja vigência deu-se até 30/11/2003), e no item 17.01, do art. 8º, da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/03 (com vigência a partir de 01/12/2003), no período intermitente de julho/2002 a novembro/2004, sendo o ISS de assessoria comercial devido à alíquota de 5%, conforme previsão legal do § 2º do art. 33 da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.513/1989 (cuja vigência deu-se até 30/11/2003), e do inciso I do art. 33, da Lei nº 691/1984, com a redação dada pela Lei nº 3.691/2003, aplicando-se a penalidade prevista no art. 51, I, 2, "c", da Lei nº 691/1984.

O item II refere-se ao não recolhimento de ISS de assessoria comercial, previsto no inciso XXII, do art. 8º, da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.194/1987 (cuja vigência deu-se até 30/11/2003) e no item 17.01, do art. 8º, da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003 (com vigência a partir de 01/12/2003), bem como ao não recolhimento de ISS de engenharia consultiva, previsto no inciso XXXII, do art. 8º, da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.194/1987, no período intermitente de dezembro/2002 a dezembro/2004, sendo que o não recolhimento deveu-se ao fato do contribuinte considerar tais serviços como não tributáveis no Município do Rio de Janeiro, aplicando-se a penalidade prevista no art. 51, I, 2, "a", da Lei nº 691/1984.

O item III refere-se a não escrituração de inúmeras notas fiscais de serviços de terceiros no livro Registro de Entradas de Materiais e Serviços de Terceiros, modelo 4, desde o início das suas atividades e até a presente data, aplicando-se multa formal prevista no art. 51, II, 2, "c", da Lei nº 691/1984, observando-se o § 4º do citado artigo, alterado pela Lei nº 1.513/1989, estando tais notas fiscais escrituradas nos livros Diários.

O item IV refere-se ao fato de o contribuinte ter recolhido, sob ação fiscal, o ISS referente ao mês de dezembro/2004 fora do prazo regulamentar, deixando de recolher a multa penal, incorrendo na penalidade prevista no art. 51, I, 1, da Lei nº 691/1984.

Inconformada com o sobredito lançamento, a contribuinte apresentou, em 14/04/2005, impugnação autuada às folhas 27 a 46, acompanhada dos documentos de fls. 47 a 309, alegando, em síntese, o seguinte:

1) A atual Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º, manteve como local do pagamento do ISS o município onde se encontra estabelecido o prestador de serviços, salvo algumas exceções;

2) Conforme o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e a então jurisprudência do STJ, considera-se competente para a cobrança do ISS o município em que se deu a prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto;

3) Conforme inteligência da decisão do STJ em sede do Recurso Especial nº 525.067/ES, nem mesmo lei complementar pode alterar o princípio constitucional e doutrinário de que o ISS é devido no município onde o serviço for efetivamente prestado, ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro município;

4) A contribuinte presta realmente serviços de engenharia consultiva na captação comercial de clientes para a empresa CEG, sendo este um trabalho de campo, ou seja, a impugnante vai a cada local (fora do município do Rio de Janeiro) para conquistar o cliente, tendo que preencher um formulário padronizado fornecido pela CEG a fim de informar dados técnicos de engenharia consultiva, que somente poderiam ser fornecidos pela empresa mediante presença física no local;

5) Sendo assim, os serviços prestados pela impugnante são tributados no efetivo local da prestação, o que não ocorreu no território do município do Rio de Janeiro;

6) O serviço prestado pela impugnante caracteriza-se por dar viabilidade à prestação de serviços fornecidos pela CEG, pois a impugnante vai ao local e realiza estudo de viabilidade que depende de conhecimento técnico, mediante o preenchimento do formulário retro mencionado, confirmando (ou não) a capacitação do cliente de receber o gás natural canalizado pela CEG. Sendo assim, a alíquota correta a ser aplicada é 3%, conforme determina o art. 19, inciso II, item 1, combinado com o art. 43 do Regulamento do ISS;

7) Os fiscais autuantes mencionam no Auto de Infração, como se fossem distintos, os serviços prestados de assessoria comercial e de engenharia consultiva. Na verdade, o serviço de assessoria comercial mencionado, a chamada captação comercial de cliente, é serviço de engenharia consultiva;

8) Conforme preconizam os arts. 40 e 68 do Decreto nº 14.602/1996, não é possível admitir-se a lavratura de Auto de Infração onde não conste a especificação de cada nota dita como não escriturada, mas, tão-somente, menção genérica de “inúmeras” notas, o que torna o Auto nulo de pleno direito;

9) Houve espontaneidade no recolhimento em atraso do ISS referente ao mês de dezembro de 2004, vez que houve a entrega de uma intimação sem dizer qualquer motivo específico, mas tão somente um pedido/ordem genérica de apresentação de diversos documentos e livros fiscais, em que pese o recolhimento de ISS referente a dezembro de 2004 encontrar-se em atraso;

10) Por não haver qualquer ligação, proposital, de um fato com o outro, caracterizou-se a espontaneidade, já que nem a documentação fiscal solicitada havia sido entregue; e

11) É necessário o respeito ao princípio da legalidade constante da Constituição Federal.

Com fundamento nos argumentos acima, a impugnante requereu a declaração de total nulidade e improcedência do Auto de Infração vergastado.

Os Fiscais de Rendas autores do procedimento propuseram, às fls. 316/317v, a manutenção do Auto de Infração, informando, em síntese, que:

1)O item I do Auto de Infração refere-se a serviços de captação de novos clientes, previstos no contrato (cópia de fls. 318/320 - GRUPO 9 - comercialização – contrato CEG/gás Natural 4610200259), enquadrados como assessoria comercial, previstos no inciso XXII do art. 8º da Lei 691/84, alterada pela Lei nº 1.194/1987 (cuja vigência deu-se até 30/11/2003), e no item 17.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, alterada pela Lei nº 3.691/2003 (com vigência a partir de 01/12/03), e devidos à alíquota de 5%, conforme previsão legal do § 2º do art. 33 da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 1.513/1989 (cuja vigência deu-se até 30/11/2003) e no inciso I do art. 33, da Lei nº 691/1984, alterado pela Lei nº 3.691/2003; como forma de demonstrar que não se trata de serviços de engenharia consultiva, foi anexada, à fl. 321, cópia de uma certificação da CEG referente à NFS 1103 de captação de clientes, sendo que cada nota fiscal referente ao item 1 corresponde a uma certificação de captação de clientes;

2)Em relação ao item II, os serviços de assessoria comercial e de engenharia consultiva (projetos) têm o ISS devido no local do estabelecimento prestador dos serviços, durante a vigência das Leis Complementares nº 56/1987 e nº 116/2003, sendo que, no presente litígio, o estabelecimento prestador está localizado no município do Rio de Janeiro;

3)Em relação ao item III, conforme descrito no próprio Auto de Infração, as notas fiscais de terceiros encontram-se escrituradas nos livros Diários, não sendo necessário discriminá-las no corpo do Auto. Uma vez que a multa foi aplicada pelo limite máximo, a não escrituração de cem, duzentas ou trezentas notas fiscais implicaria em multa no mesmo valor; e

4)Já em relação ao item IV, como o termo de início de fiscalização nº 37493 foi entregue em 24/01/2005 e a guia vencida de dezembro/2004 foi paga em 27/01/2005, não há que se falar em espontaneidade, conforme preceitua o art. 45 do Decreto nº 14.602/1996.

Em sua promoção (fls. 328 a 336), o ilustre parecerista da FP/REC-RIO/CRJ, opinando pela manutenção integral do Auto de Infração guerreado, aduz o seguinte:

1)Em relação ao item I, no contrato nº CEG/gásNATURAL – 4610200259, às fls. 318/320, constam serviços de comercialização para captação de novos clientes (grupo 9 – comercialização), sendo que tais serviços de captação comercial de clientes não estão listados no art. 43 do Regulamento do ISS, onde estão descritos os serviços passíveis de serem enquadrados como engenharia consultiva. Sendo tais serviços caracterizados como assessoria comercial, são devidos à alíquota de 5%. O contrato em pauta refere-se a dois tipos de serviços que não se confundem,

enquadrados em itens com alíquotas distintas: captação de novos clientes (assessoria comercial) e construção de redes (construção civil). As notas fiscais relativas à assessoria comercial correspondem a certificações de captação de clientes. Ou seja, a autuação, neste item, se referiu apenas aos serviços de captação de novos clientes;

2)Em relação ao item II, observa-se que, conforme o art. 42 da Lei nº 691/1984 e o art. 44 do Regulamento do ISS, tanto antes quanto depois das modificações oriundas da Lei Complementar nº 116/2003, nem os serviços de engenharia consultiva, previstos no item 7.03, nem os de assessoria comercial, previstos no item 17.01, configuram hipóteses que modifiquem a sujeição ativa do município de situação do estabelecimento prestador que, no caso, é o município do Rio de Janeiro;

3)Em relação ao item III, observa-se que a descrição não é genérica, sendo desnecessário descrever as notas fiscais de terceiros, haja vista tais notas terem sido escrituradas nos livros diários da impugnante e não importar sua quantidade, pelo fato desta superar o valor máximo permitido pela legislação para a aplicação de multa; e

4)Em relação ao item IV, conforme preceituam os arts. 44 e 45 do PAT, a espontaneidade da impugnante, no presente caso, foi excluída em 24/01/2005, data do Termo de Fiscalização nº 37493. Uma vez que o pagamento de ISS referente a dezembro de 2004 deu-se em 27/01/2005, verifica-se a procedência da multa penal aplicada.

Em 09/02/2006, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários a decisão ora recorrida, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração combatido, nos termos em que foi lavrado. Foram impostas as seguintes multas: (1) art. 51, inciso I, 2, “c”, da Lei nº 691/1984; (2) art. 51, I, 2, “a”, da Lei nº 691/1984; (3) art. 51, II, 2, “c”, da Lei nº 691/1984, observando-se o §4º do mesmo artigo; e (4) art. 51, I, 1, da Lei nº 691/1984.

Na sequência, irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, autuado às folhas 349 a 371, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais.

Em suas razões recursais, a Recorrente repete literalmente os argumentos aduzidos em sede de impugnação.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 19.141

V O T O

A controvérsia central diz respeito ao correto enquadramento jurídico do serviço de "captação de novos clientes" prestado pela Recorrente para a CEG, previsto no contrato nº 4610200259.

De acordo com a prova documental, especialmente o contrato e as certificações de serviços juntadas aos autos, resta evidenciado que a atividade desempenhada configura-se eminentemente como assessoria comercial, voltada à prospecção de clientes para consumo de gás natural, caracterizando ação de intermediação mercadológica e não propriamente serviços técnicos especializados de engenharia consultiva.

O próprio Regulamento do ISS (Decreto nº 14.602/1996) não inclui tal atividade dentro do rol de serviços de engenharia consultiva, descritos no art. 43. Assim, não prospera a pretensão de aplicação da alíquota de 3%, devendo incidir a alíquota específica de 5%, prevista no art. 33, I, da Lei nº 691/1984, na redação vigente à época.

Nesse ponto, corrobora-se o entendimento já sedimentado por este Conselho, de que o caráter preponderantemente comercial da atividade de prospecção de clientes não se confunde com a prestação de serviço técnico de análise, projeto ou parecer técnico típico da engenharia consultiva.

No tocante à alegação de ausência de competência do Município do Rio de Janeiro, não assiste razão à Recorrente. O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 fixa, como regra, o local do estabelecimento prestador como local de incidência do ISS, ressalvadas hipóteses específicas que não abrangem a atividade objeto desta autuação; sendo certo que a jurisprudência indica que prevalece a sujeição ativa do Município onde situado o estabelecimento prestador, razão pela qual correta a autoridade fiscal ao exigir o tributo no local do domicílio tributário da Recorrente.

A Recorrente sustenta nulidade do item III do Auto de Infração por ausência de discriminação individualizada das notas fiscais não escrituradas. Ocorre que a lavratura de Auto de Infração por infração formal de não escrituração, nos termos do art. 51, II, 2, "c", da Lei nº 691/1984, prescinde da menção individualizada quando o volume de notas supera o limite que justifica a imposição da multa em seu patamar máximo.

Ademais, restou comprovado nos autos que as notas estavam registradas nos livros diários, bastando ao contribuinte conferir a exatidão da quantidade omitida no livro fiscal próprio. Não se identifica, portanto, violação ao devido processo legal ou cerceamento de defesa.

Por fim, quanto ao item IV, verifica-se que o Termo de Início de Fiscalização nº 37.493 foi formalmente entregue em 24/01/2005, e o pagamento do ISS em atraso deu-se em 27/01/2005. Logo, nos termos do art. 44 do PAT, a ciência do início da ação fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte.

A jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que o pagamento efetuado após o início de qualquer procedimento administrativo de ofício não afasta a penalidade moratória.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente a decisão recorrida e o Auto de Infração em todos os seus termos.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **PROCIVILIS PROJETOS E CONSTRUÇÕES DE OBRAS CIVIS LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

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

Ausente da votação o Conselheiro GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 07 de agosto de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA
(Designada para assinar o voto do Conselheiro Relator BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)