CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.153

Sessão do dia 10 de julho de 2025.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.565
Recorrente: **LOCALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**
Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

ISS – PROCESSO – PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DO INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO

Não pode ser considerado nulo o Auto de Infração que atende a todos os requisitos do art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, e quando não se resta comprovado qualquer prejuízo à defesa do Contribuinte, exercida em sua plenitude no presente caso. Preliminar de nulidade rejeitada. Decisão unânime.

ISS – SUJEIÇÃO PASSIVA – SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO MUNICIPAL – ESTABELECIMENTO PRESTADOR

Comprovada a existência de estrutura gerencial e administrativa que consista em unidade autônoma ou profissional localizada no Município do Rio de Janeiro, é legítimo o estabelecimento para figurar no polo passivo da exigência de ISS.

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO

Para efeito de lançamento de ISS, quando não houver a antecipação de pagamento do imposto, a contagem do prazo para a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Inteligência da Súmula Administrativa 10.

Acórdão nº 19.153

ISS – CONTRATOS MISTOS – LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL CULMINADA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Não incide o ISS sobre a locação pura e simples de bem móvel. Havendo segregação, no contrato, da locação e da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira, deve incidir o ISS apenas sobre a segunda parcela. Ônus probatório que recai sobre o contribuinte, que não se desincumbiu do mesmo.

ISS – MULTAS – PROIBIÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

As multas cominadas no Código Tributário Municipal não infringem a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, nem os princípios da proporcionalidade. Inteligência da Súmula Administrativa 06.

ISS – DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR COBRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO E O CALCULADO PELO CONTRIBUINTE – PEDIDO DE PERÍCIA

Havendo nos autos dados suficientes e constatando-se que a matéria discutida não exige conhecimento técnico especial, desnecessária a realização de perícia.

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. 120/124, que passa a fazer parte integrante do presente.

Acórdão nº 19.153

"Trata-se de recurso interposto por LOCALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA, em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação apresentada frente ao Auto de Infração nº 302.884/2022.

O Auto de Infração foi lavrado face à falta de pagamento do ISS devido pela prestação de serviços de transporte rodoviário de natureza municipal, previstos no subitem 16.02 do artigo 8º da Lei 691/1984, no período de janeiro de 2017 a junho de 2022, cobrado à alíquota de 5%, com imposição de multa cujo montante corresponde a 90% do valor do tributo, conforme art. 51, inciso I, alínea "a" da Lei 691/1984. O movimento econômico foi apurado a partir de documentos contábeis, apresentados à fiscalização pelo contribuinte, relacionados aos contratos nº 028/2012, 061/2014 e 066/2018, cujo objeto é a prestação de serviços de locação de veículos para limpeza urbana, com os respectivos motoristas, na área do município do Rio de Janeiro, caracterizando-se os serviços prestados como transporte rodoviário de natureza municipal.

Os serviços foram executados pela filial da empresa, inscrita neste município, identificada como estabelecimento prestador, na forma do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, onde estão concentrados os recursos materiais e humanos necessários à prestação dos serviços, bem como a manutenção da estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas. O Auto de Infração foi acompanhado por quadro demonstrativo do movimento econômico e do imposto devido, discriminado mês a mês.

A Autuada, em sua impugnação, alegou, às fls. 05/21, em resumo, que:

1. Está ausente a adequada descrição da suposta infração tributária incorrida, não havendo capitulação legal que justifique a incidência do imposto ou mesmo o seu fato gerador; e que tampouco há a adequada descrição do fato que ensejou a autuação, ofendendo o princípio da ampla defesa e do contraditório. Cita o art. 68 do Decreto 14.602, de 29 de fevereiro de 1996 (PAT), e o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) para corroborar seu entendimento.

2. A indicação do fato gerador, bem como a disposição legal e a descrição circunstanciada dos fatos que justifiquem a exigência do tributo ou das multas, não estão contempladas no lançamento em exame, tendo a fiscalização se limitado a indicar a metodologia empregada para a determinação da base de cálculo e apuração do suposto imposto devido; e que tal ocultação inibe a aferição da razoabilidade do valor cobrado, restando prejudicado, inclusive, o exame de mérito do processo.

3. Houve decadência parcial do tributo, em relação aos créditos tributários anteriores a 25 de dezembro de 2018, pois, com base no §4º do art. 150 do CTN c/c o art. 156, inciso VII, da CRFB/88, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ISS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência deste direito, com extinção definitiva daquele.

4. Cumpriu todas as obrigações acessórias e que o Estado teve pleno conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e dispunha de informações e dados de forma substancialmente tempestiva para realizar o ônus que lhe incumbe.

5. A partir do exame dos contratos, consta como contratante a matriz da empresa LOCALIX SEVIÇOS AMBIENTAIS LTDA, com sede em Contagem, MG, não havendo qualquer dever ou obrigação fiscal da filial da empresa ora autuada para com a Receita Municipal do Rio de Janeiro, devendo ser reconhecida a ilegitimidade passiva da Autuada para compor a sujeição passiva da autuação.

6. Todo o recolhimento tributário devido a título de ISS sempre foi efetivado a tempo e modo adequados pela empresa matriz da autuada, por meio de retenção realizada pela própria municipalidade, não havendo razão para exigir em duplicidade a mesma exação fiscal, em um flagrante *bis in idem*.

7. Constou em todos os contratos celebrados cláusula que determinava que as cobranças efetuadas pela empresa seriam apresentadas à Fiscalização, para atestação e, em havendo erros, os documentos teriam sido devolvidos para retificação; que durante todo o período contratual nenhuma Nota Fiscal ou documento de cobrança foi devolvido sob o argumento de que o emitente deveria ser a filial da empresa e não sua matriz, demonstrando a ciência do ente tributante com relação aos procedimentos contábeis e ficais adotados pela contratada.

8. O regime de tributação da empresa tem como base o faturamento, o qual é centralizado, sendo apurado o ISS de acordo com a Lei complementar 116/2003, no município de prestação dos serviços.

9. Não incide ISS sobre a locação de bens móveis, conforme inteligência da Súmula Vinculante nº 31, elemento que constitui parte do objeto dos contratos celebrados com o Poder Público.

10. As bases de cálculo apuradas pela Fiscalização não encontram correspondência com os valores constantes das Notas Fiscais emitidas pela empresa no período autuado; e que deveriam ser consideradas as retenções efetivadas pela municipalidade.

Fulcrada nos argumentos supramencionados, a impugnante pleiteou o cancelamento do Auto de Infração por nulidade, em desrespeito aos arts. 68 do PAT e 142 do CTN; o reconhecimento da decadência do crédito tributário correspondente ao período de janeiro a 25 de dezembro de 2017; o reconhecimento da ilegitimidade passiva da empresa autuada, uma vez que a empresa titular dos contratos celebrados com a COMLURB é a matriz; o cancelamento do Auto de Infração, por ter sido o ISS recolhido pela empresa matriz; e a realização de perícia para constatação das diferenças apontadas em relação à base de cálculo fixada pela autoridade fiscal, nos termos dos arts. 33, 36 e 38 do PAT.

O fiscal autuante informou, às fls. 64/67, opinando pela manutenção do Auto de Infração, em síntese, que:

1. Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, foram observados todos os requisitos do art. 68 do PAT, conforme consta do item "ocorrência"; e que tanto o fato gerador, quanto a base de cálculo e a alíquota aplicável, foram especificados no Auto de Infração, além de ter sido identificado o sujeito passivo.

2. A impugnante não efetuou qualquer pagamento, já que os supostos pagamento teriam sido efetuados pela matriz, devendo-se contar o prazo decadencial conforme o art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, a constituição do crédito relativo ao exercício de 2017 poderia ser efetuada até 31/12/2022.

3. Embora os contratos tenham sido celebrados pela matriz, todos os recursos materiais e humanos necessários à prestação dos serviços, objeto desses mesmos contratos, estão concentrados na filial localizada neste município; que na RAIS de 2017 a impugnante possuía 477 vínculos na filial do Rio de Janeiro; que, além disso, o total dos serviços tomados, constante do sistema da Nota Carioca, no período de autuação, alcança um valor superior a seis milhões de reais, ou seja, a impugnante possui a estrutura necessária para o cumprimento dos contratos com a COMLURB por meio da filial localizada neste município; que a manutenção de uma estrutura gerencial, organizacional e administrativa, compatível com as atividades desenvolvidas, caracteriza a filial deste município como estabelecimento prestador, na forma do art. 4º da LC 116/2003, não importando se foi a matriz quem firmou o contrato, uma vez que a unidade responsável pelas atividades realizadas é quem será considerada o estabelecimento prestador e, por decorrência, o sujeito passivo da obrigação tributária.

4. Apesar do ISS devido ter sido recolhido pela matriz, o contribuinte do imposto é a filial carioca e por ela não foi detectado qualquer pagamento; que mesmo a matriz tendo efetivado pagamento de ISS, este foi insuficiente, porque a impugnante desconsidera a metade da base de cálculo.

5. Sob o argumento de que não incide ISS sobre a locação de bens móveis, o valor dos serviços é desmembrado, considerando-se metade dele como locação, sem incidência do ISS, e a outra metade como fornecimento de mão-de-obra; que isso é claramente um abuso de forma, uma vez que o objeto dos contratos é inequívoco e consiste na prestação de serviços de locação de veículos para limpeza urbana, com os respectivos motoristas, na área do município do Rio de Janeiro, caracterizando esses serviços como transporte rodoviário de natureza municipal.

6. Para que parte do objeto do contrato pudesse ser considerada como locação pura e simples de bens móveis, tal circunstância deveria estar claramente separada da prestação de serviços; e que há jurisprudência do STF em que a inteligência da Súmula Vinculante nº 31 foi afastada.

7. Diante da impossibilidade de separar locação do fornecimento de mão-de-obra, temos que o objeto do contrato deve ser considerado em sua totalidade.

8. As inconsistências na apuração da base de cálculo decorrem do fato de que a impugnante considera a competência baseada na data de emissão das notas fiscais e não na efetiva prestação dos serviços.

Acórdão nº 19.153

O ilustre parecerista da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários sugeriu que fosse indeferido o pedido de realização de perícia, afastada a preliminar de nulidade, julgada improcedente a impugnação apresentada, e mantido o Auto de Infração por considerar, em resumo, que:

1. O Auto de Infração asseverou de forma reluzente que a defendente está sendo cobrada porque deixou de recolher o ISS incidente sobre serviços de transporte de natureza municipal, prestados para a Companhia Municipal de Limpeza Urbana (COMLURB); que a defendente, portanto, se encontra em erro quando afirma que o Auto de Infração não declina com clareza as razões que motivaram a exigência, uma vez que o Auto de Infração não é nulo.

2. Não encontra amparo no ordenamento jurídico a alegação de erro na identificação do sujeito passivo; que os serviços foram prestados pela defendente e definir qual dos estabelecimentos da defendente prestou o serviço serviria, conforme a natureza do serviço prestado, apenas para estabelecer qual o ISS incidiu sobre a operação: se o ISS instituído pelo Município A, ou se o ISS instituído pelo Município B; que um serviço pode ser prestado através do estabelecimento, mas não pode o estabelecimento assumir a sujeição passiva em lugar do prestador dos serviços; que o estabelecimento não é o prestador dos serviços, mas o prestador dos serviços presta os serviços através de um ou mais estabelecimentos; que, no caso vertente, tal questão é de menor importância, notadamente porque a definição da sujeição ativa passou ao largo da identificação do estabelecimento por meio do qual foram prestados os serviços, uma vez que, no caso de serviços de transporte de natureza municipal, incide o ISS instituído pelo Município em cujo território foram realizados os serviços; e que os serviços de transporte foram prestados para a COMLURB no território do Município do Rio de Janeiro, o que vinculou a exigência do ISS à inscrição municipal da filial situada no seu território.

3. Sobre não ter a COMLURB exigido que as notas fiscais fossem emitidas pela filial situada no Município do Rio de Janeiro, o fato não se equipara à decisão em processo de consulta e, por consequência, não vincula o Fisco.

4. Sobre a decadência, quando restar configurado que o sujeito passivo não efetuou o recolhimento, o Fisco deve efetuar de ofício o lançamento; que o prazo decadencial relativo ao direito de efetuar o lançamento de ofício inicia, nos termos do art. 173 do CTN, no primeiro dia seguinte àquele no qual poderia ter sido efetuado o lançamento; que o lançamento relativo ao ISS incidente sobre os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2017 e novembro de 2017 poderia ter sido realizado ainda em 2017, portanto, o prazo decadencial relativo ao direito do Fisco começou a ser contado no primeiro dia do exercício de 2018, de forma que o prazo decadencial de cinco anos encontrou seu término no último instante de 2022; e que o Auto de Infração, rememore-se, foi notificado no dia 27 de dezembro de 2022.

5. Não é matéria afeta ao presente litígio a incidência de ISS sobre locação de bens; que a defendente foi autuada por não ter recolhido o ISS incidente sobre serviços de transporte de natureza municipal; que, de fato, a defendente prestou os serviços de transporte para a COMLURB e no território do Município do Rio de Janeiro, usando sua mão-de-obra e seus equipamentos e veículos; que a defendente não forneceu mão-de-obra e alugou equipamentos, mas sim prestou serviços de transporte, fazendo uso de seus funcionários e de seus equipamentos e veículos.

6. Em relação às alegadas discrepâncias entre os valores apresentados no Auto de Infração e os valores registrados na escrituração da Matriz, fato é que não existem discrepâncias entre os valores, havendo apenas desencontro entre as formas de apuração do movimento mensal: o Fisco corretamente considerou os valores dos serviços prestados no mês, ao passo que a defendente associa os valores aos meses de emissão das notas fiscais.

7. Não se justifica a realização de perícia, pois nenhum elemento trazido ao litígio lança suspeição sobre a inteireza do lançamento e o conjunto de informações trazidas ao litígio são mais que suficientes para uma tomada de decisão.

O Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamentos tributários, tendo em vista o parecer de fls. 69/71-verso, indeferiu o pedido de realização de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração, impondo a multa prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei nº 691/1984.

Em suas razões recursais, de fls. 84/111, a Recorrente revigora todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima, agregando em sua defesa os argumentos de que:

1. Houve violação ao princípio da vedação de tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV da CF).

2. O Auto de Infração é inconsistente, por ausência de documento probatório, como planilha, memória de cálculo ou quadro comparativo, que retrate os cálculos que deram azo à exigência fiscal, e que os valores finais apurados no curso da ação fiscal foram simplesmente transportados para os quadros integrantes do Auto de Infração, impossibilitando que se certifique a origem e a correção das quantias de imposto lançadas, com o fim de esclarecer a inconsistência entre o Auto de Infração e as informações contábeis da empresa matriz da autuada.

3. Há ausência de adequada descrição da suposta infração tributária praticada pela empresa, sendo apenas indicados os dispositivos legais, sem a demonstração da correlação destes com as circunstâncias de fato, impedindo o contribuinte de exercer plenamente seu direito de defesa; e que, não havendo cotejamento analítico entre fato e norma, não há subsunção tributária.

4. O fisco, em seu relatório circunstanciado, apenas se limitou a discorrer sobre “o enquadramento tributário, a descrição da infração, a capitulação legal da infração e a capitulação legal da penalidade”, não tendo sido apreciado, nem provado, quais os fatos geradores ensejariam a incidência de ISS, tornando o Auto de Infração

nulo, com esteio no art. 40, inc. II, do PAT, por ausência de cumprimento de ato vinculado. Cita os acórdãos 16.468 e 17.350 do CCM, bem como algumas decisões judiciais, para corroborar seu entendimento.

5. A aplicação do disposto no art. 173, inciso I, do CTN ao presente caso só seria possível na presença de dolo, fraude ou simulação, o que não foi demonstrado pela Fiscalização. Diante disso, sustenta a decadência dos créditos anteriores a 26 de dezembro de 2017. Cita os acórdãos 7.836 e 18.330 do CCM para corroborar seu entendimento.

6. O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, contudo, ao se tratar de empresa, o prestador de serviços não é a pessoa jurídica, mas sim o estabelecimento, aplicando-se o princípio da autonomia dos estabelecimentos, com respaldo na independência tributária de cada estabelecimento ante sua característica de sujeito passivo autônomo. Cita o art. 127, inciso II, do CTN, decisões judiciais e doutrina para embasar seu argumento.

7. Não é possível coadunar com o valor das multas impostas pela autoridade fiscal, que alcança 90% do valor do tributo supostamente devido, por apresentar nítido caráter confiscatório, incompatível com o nosso sistema jurídico-constitucional. Cita decisão monocrática do Ministro Celso de Melo no RE 754.554 para embasar o argumento de que a multa tributária deveria ser limitada a 25% do valor do tributo.

8. A penalidade imposta não está prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea "a" do CTM, uma vez que tal dispositivo prevê multa equivalente a 80% do valor do tributo.

Desse modo, requer o contribuinte o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista sua nulidade, uma vez que deixou de consignar a capitulação legal da infração e os requisitos do art. 68 do PAT; o reconhecimento da decadência, em relação ao período anterior a 25 de dezembro de 2017; o reconhecimento da ilegitimidade passiva da empresa autuada; o cancelamento do Auto de Infração por conta dos recolhimento de ISS terem sido efetivados pela empresa matriz; a redução da multa até o montante de 25% do valor do tributo, nos termos do entendimento esposado pelo E. STF no Agravo Regimental no RE 657.372; alternativamente, a aplicação correta do art. 51, inciso I, item 5, alínea "a", da Lei nº 691/1984, a fim de que seja estabelecida multa equivalente a 80% do valor do tributo; e a realização de perícia para constatação das diferenças apontadas em relação à base de cálculo fixada pela autoridade fiscal."

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

É o relatório.

V O T O

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Para defender a nulidade do Auto de Infração, a contribuinte recorre ao argumento de que o lançamento teria se limitado a apenas apontar os dispositivos supostamente infringidos, "*sem fundamentar [...] o fato gerador*" do ISS em cobrança.

Da análise do Auto de Infração, contudo, vejo que as circunstâncias de fato estão bem apresentadas, assim como a devida capitulação legal da infração e a penalidade aplicada, nos estritos mandamentos do art. 142, do Código Tributário Nacional.

Acrescente-se que a suposta nulidade alegada pela Recorrente não lhe trouxe prejuízo, porquanto o Auto de Infração foi lavrado de acordo com o disposto no art. 68 do Decreto nº 14.602/1996, contendo todos os elementos indispensáveis à sua validade. Reitero que a infração cometida está expressa e claramente delineada na autuação, assim como a sua motivação, tanto é que que as defesas apresentadas nos autos, por si só, revelam a compreensão completa de que houve insuficiência no recolhimento do ISS.

Assim, prestigiando o princípio *pas de nullité sans grief,* voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

MÉRITO

Quanto ao mérito, ao discorrer sobre a ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, a Recorrente traz uma confusa explanação para defender que a cobrança deveria recair sobre sua matriz, localizada em Contagem/MG, por ser o estabelecimento que figura nos contratos firmados com a COMLURB.

A meu ver, carece de lógica o raciocínio levantado. Pela boa técnica do Direito Tributário, para fins de ISS, 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.

Buscando esclarecer a definição de "*unidade econômica ou profissional*", aposso-me da definição trazida pelo Conselheiro Domingos Travaglia no Recurso Voluntário nº 18.093, materializado no Acórdão nº 17.340, já bastante conhecido deste Colegiado:

> [...] O que caracteriza a existência de um estabelecimento prestador de serviços é matéria que se compõe através de diretrizes emergentes da lei, sendo relevante para o caso observar, em exegese consentânea, que a definição do local em que devido o imposto decorre da situação de fato, não há duvida, mas, esta, constituída e enxergada segundo a interpretação conjugada das disposições pertinentes da Lei Complementar, a que a Constituição Federal remete também dirimir conflitos de interesse entre municípios, no que importa ao caso.
>
> Não é o ambiente onde se executa a atividade o pressuposto logico para a identificação, em todos os casos, do local onde o tributo há de ser pago. A regra geral, com as exceções definidas na Lei, é de que o tributo é devido no local do estabelecimento prestador.
>
> E, por estabelecimento prestador, deve-se ter presente que não se cogita aí, apenas e tão somente, do local onde seja executada materialmente uma atividade contratada.
>
> **Mais do que isso se exige para defini-lo como tal. É preciso que, independentemente de eventuais desacertos com as legislações locais, sob o aspecto formal, hipótese ressalvada na Lei, seja demonstrado tratar-se, também como diz a norma, de unidade econômica ou profissional apta a gerenciar a administração da pessoa jurídica, como centro de realização de negócios para o cumprimento das suas finalidades empresariais. [...]**. (grifei)

No caso em tela, embora os contratos que deram origem à autuação tenham sido firmados pela matriz da Recorrente, concluo que a prestação de serviços foi realizada no Município do Rio de Janeiro, por meio da filial estabelecida em território carioca, com a devida estrutura para realização de negócios buscando o cumprimento de suas finalidades empresariais.

Como bem anotado pelo Representante da Fazenda, o estabelecimento filial possuía estrutura suficiente para a prestação dos serviços de transporte, como se infere da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS de 2017, em que é confirmado o total de 477 vínculos empregatícios, bem como o relatório de notas fiscais de serviços tomados pelo estabelecimento.

Ademais, não é crível que, diante de tantas obrigações contratuais assumidas perante a COMLURB, especificamente quanto à qualidade das atividades realizadas, a Recorrente deixaria de dispor de unidade econômica ou profissional no Município do Rio de Janeiro, onde foram executados os serviços de transporte e disponibilizados os veículos.

Passo adiante, a Recorrente alega que o lançamento referente ao período de janeiro a 25 de dezembro de 2017 foi alcançado pela decadência, com base no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, é cediço que o ISS cuida de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamentos a homologar, ainda que parciais, aplica-se a sistemática estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, para se verificar a ocorrência ou não da decadência. É o que dispõe a Súmula Administrativa nº 10 deste Conselho de Contribuintes:

> Súmula Administrativa nº 10: Para efeito de lançamento de ISS, quando não houver a antecipação de pagamento do imposto, a contagem do prazo do direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No presente feito, não havendo prova de recolhimento de ISS aos cofres cariocas, na forma que será mais bem elucidada nos tópicos seguintes, é certo dizer que houve descumprimento da condição resolutória de antecipação de pagamento da exação apurada pela contribuinte, para fins de aplicação do já citado art. 150, §4º, do CTN.

Observando-se, no caso, a regra prevista no art. 173, I, do CTN, tem-se que o termo inicial do prazo decadencial para a competência em foco (janeiro 25/12/2017) é o dia 01/01/2018, encerrando-se, assim, no dia 31/12/2023. Conclui-se, pois, que, tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao contribuinte no dia 27/12/2022, a decadência não há de se cogitar.

No mais, a Recorrente defende que realizou o recolhimento do ISS devido pelas atividades objeto dos contratos firmados com a COMLURB por meio de seu estabelecimento matriz. Buscando comprovar seu argumento, a Recorrente acosta extratos bancários, para comprovar que sofreu retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Não sou partidária do entendimento que leva muitos julgadores à completa inflexibilidade quanto à força probatória de documentos não fiscais. Compreendo que diversa é a gama de documentos que servem à comprovação das alegações dos contribuintes, em assuntos tributário-fiscais.

Contudo, é necessário que o material traga alguma evidência da tese defendida pelo jurisdicionado.

E, no caso em tela, não fui convencida pelos extratos bancários acostados de que o ISS exigido no Auto de Infração foi efetivamente recolhido ao Fisco carioca, ainda que o tivesse sido por estabelecimento diverso do autuado.

Na realidade, o que vejo é indícios de que o ISS incidente sobre as atividades enquadradas pela Recorrente como prestação de serviços (parte concernente ao fornecimento dos condutores dos veículos locados), notadamente, sofreu retenção na fonte – embora também não haja comprovação inequívoca de seu recolhimento.

Todavia, o que está em exigência é o imposto que deixou de ser recolhido sobre a locação dos veículos, atividade integrante da contratação mista e que será abordada a seguir. Para esta parcela, em especial, não há qualquer evidência de recolhimento de ISS, independentemente do estabelecimento eleito pela Recorrente para tanto.

Ainda sobre este ponto, é forçoso registrar que o fato de a COMLURB ter se convencido da regularidade fiscal da Recorrente em nada vincula a Fazenda Pública Municipal.

A Recorrente aparenta desconhecer que a COMLURB possui natureza jurídica de sociedade de economia mista, sendo, portanto, pessoa jurídica de direito privado que compõe a Administração Pública Indireta do Município do Rio de Janeiro.

É dizer, então, que a COMLURB não guarda qualquer vínculo com as competências privativas e exclusivas da Administração Pública Direta da Prefeitura Municipal. Assim, o fato de a COMLURB ter supostamente realizado a retenção do ISS na fonte, ter verificado o recolhimento do imposto incidente sobre as atividades da Recorrente ou ter aceitado a contratação por meio do estabelecimento matriz cuida de opções feitas no âmbito de uma relação particular, na qual impera a vontade e deliberação das partes – que não é oponível à Fazenda Pública, na forma do art. 123, do CTN.

Indo mais adiante, como visto, o debate travado no presente feito tem como cenário de fundo a incidência do ISS sobre atividades previstas em contratos firmados entre a Recorrente e a COMLURB, cujo objeto é a locação de veículos e equipamentos com o fornecimento de motoristas.

Em sua peça recursal, a Recorrente defende, basicamente, que a locação de bens móveis não configura hipótese de incidência do ISS, pois não possui natureza de prestação de serviço. Para embasar o seu argumento, a contribuinte defende a aplicação da Súmula Vinculante nº 31, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que "*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*".

De plano, devo confessar que, embora seja conhecedora de que, em outros julgamentos acerca de contratos mistos (locação de bem móvel com fornecimento de mão de obra), os nobres colegas deste Colegiado sigam a tendência de acatar o entendimento de que há incidência do ISS nas hipóteses em que a locação de bens móveis integra um negócio mais amplo, que inclui a própria aplicação do bem na prestação de serviço, não concordo em acolhê-lo de pronto.

Explico-me. A Súmula Vinculante nº 31, editada em fevereiro de 2010 e já reproduzida nas linhas acima, é cristalina ao dispor sobre o afastamento do ISS, quando se está diante de uma locação pura e simples. Todavia, meses após o referido julgamento e edição sumular, o mesmo STF retornou a declarar a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, fazendo a ressalva que definiu o Tema STF 212:

> Tema 212: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS sobre operações de locação de bens móveis, **dissociada da prestação de serviços**".
> (grifou-se)

O relevante destaque, contudo, não foi suficiente para dirimir as dúvidas da incidência (ou não) do ISS sobre atividades objeto de contrato misto de locação de bens móveis combinada com prestação de serviço. Diante das incertezas, o STF, ao analisar o Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290, fixou seguinte entendimento:

> DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido.
>
> (Rcl 14290 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014 RTJ VOL-00238-01 PP-00088)

Este entendimento, pois, passou a ser a principal referência para a análise de contratos mistos, na hipótese de a locação de bens móveis estar segmentada da prestação de serviços. Em consequência, os tribunais pátrios passaram a entender que a incidência da Súmula Vinculante nº 31 recai tão somente nas locações puras e simples – ou seja, sem fornecimento de pessoal/operadores.

A orientação perpetua-se até os dias atuais, como se infere dos julgados abaixo ementados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – ao qual será remetido o presente litígio, caso não haja coisa julgada material a favor da contribuinte (sendo relevante mencionar que, no primeiro caso ementado, publicado no recentíssimo 30/06/2025, este Município carioca restou vencido):

> Apelações Cíveis. Direito tributário. ISSQN. Município do Rio de Janeiro. Ação anulatória objetivando a desconstituição dos Autos de Infração sob os nºs 97.972 e 97.974, lavrados pela municipalidade em razão de mora no recolhimento de ISSQN incidente sobre os serviços prestados pela sociedade demandante no período de 1995 e 1997. Sentença de parcial procedência. Irresignação de ambas as partes.

Inexistência de controvérsia quanto aos contratos de locação pura e simples de bens móveis, os quais não estão sujeitos à incidência do ISSQN, conforme Súmula Vinculante nº 31 do STF. Esta súmula, no entanto, será aplicada às relações contratuais complexas (contratos mistos) se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira, conforme jurisprudência do STF (Tema 212 e Rcl 14290 AgR). Na hipótese, foi produzida prova pericial que conclui pela existência de contratos de locação pura e simples; contratos mistos com segregação dos serviços de locação e dos serviços de manutenção e montagem; e contratos que dependiam de medição, cujo recolhimento de ISS se deu tempestivamente. Sentença reformada para anular parcialmente os Autos de Infração nºs. 97.972, e 97.974, em relação à incidência de ISSQN sobre: (i) a locação pura e simples de bens móveis; (ii) sobre os contratos de locação mista que contenham a locação de bens móveis claramente segmentada da prestação de serviços, no que toca ao seu objeto e ao valor específico da contrapartida financeira, não incidindo ISSQN sobre as parcelas referentes à locação de bens móveis e (iii) para os contratos em que o faturamento dependia de aprovação pelo contratante e da medição ou quantificação dos serviços, de modo a atrair a aplicação do teor do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº. 691/84. Recursos conhecidos. Desprovimento do recurso fazendário. Parcial provimento ao recurso da Autora".

(TJRJ. Apelação nº 0245737-15.2015.8.19.0001. 5ª Câmara de Direito Público. Desembargadora Relatora Rose Marie Pimentel Martins. DJEN 30/06/2025.)

***

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISSQN. CONTRATO MISTO. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS EM GERAL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DECORENTE DO FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA (OPERADOR). DESPROVIMENTO DO RECURSO. 1. Cuida-se de demanda ajuizada em face do Município de Rezende, na qual almeja a autora a condenação do réu na repetição de indébito tributário, no valor de R$ 26.344,82, recolhidos indevidamente a título de ISSQN sobre a locação de bens móveis, com referência às notas-fiscais eletrônicas nºs. 00000002, 00000003, 00000004, 00000005, 00000006, 00000008, 00000009, 00000010, 00000011, 00000012, 00000013, 00000016 e 00000019, devidamente corrigidos e acrescidos de juros legais. [...] 15. A causa de pedir em que se apoia o pedido de restituição formulado pelo autor consiste na alegação de que a locação de bens móveis não tem natureza de serviços e, portanto, não estaria sujeita à incidência do ISSQN, não se opondo, no entanto, quanto à sua aplicação à obrigação de fazer (mão-de-obra do operador), a qual continuaria, mediante o fracionamento das operações, a ser hipótese de incidência do ISSQN. 16. Por seu turno, o réu alega, em resumo, que a prestação de serviços está atrelada à locação de bens, sendo que, em tais situações, ocorre a tributação pelo todo cobrado, não em razão da locação da coisa, mas pela prestação do serviço que a acompanha.

> 17. De fato, já está pacificado em nossos tribunais que não incide o ISSQN sobre as operações de locação de bens móveis. 18. O Supremo Tribunal Federal editou nesse sentido a Súmula Vinculante 31 reconhecendo a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre as locações de bens móveis. 19. Nesse passo, a Súmula Vinculante é decisão normativa que obriga todos os órgãos da Administração Pública e do Judiciário a atuarem conforme seus parâmetros, na forma do artigo 103-A, da CRFB. 20. Contudo, a controvérsia posta nos autos, decorre que do fato de que contrato de locação de bens móveis estaria associado à prestação de serviços, consistente no fornecimento de mão de obra de motoristas, no qual incide, este último, o imposto questionado (ISS). 21. Apesar de o Município defender que o ISS deve incidir no contrato na sua inteireza, ou seja, tanto sobre a locação quanto sobre a prestação de serviço, a pretensão não viceja. 22. O STF, ao analisar a Rcl 14.290-AgR, fixou entendimento no sentido de que a Súmula Vinculante 31 é aplicada aos contratos mistos na hipótese de a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços. 23. Conforme assentado pelo STF, nas hipóteses de relações contratuais complexas não há como incidir a Súmula Vinculante 31, devendo ser procedido o desmembramento do contrato para fins fiscais, passando a prestação de serviços a ser destacada na fatura e tributada à parte. 24. Portanto, quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto, mas apenas a obrigação de fazer passará a ser fato gerador da obrigação tributária de ISS. 25. Recurso desprovido.
>
> (TJRJ. Apelação nº 0003740-64.2016.8.19.0045. 8ª Câmara Cível. Desembargadora Relatora Mônica Maria Costa di Piero. DJEN 19/04/2021).

No mesmo sentido, entende o Superior Tribunal de Justiça:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SOCIEDADE QUE EXERCE ATIVIDADE MISTA DE LOCAÇÃO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.
>
> 1. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o tema, afirmando que "a Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira" Rcl 14.290/ AgR/DF, Rel. Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 20/6/2014.
>
> 2. O Tribunal de origem, soberano na análise das provas, afirmou que a sociedade recorrida exerce atividade mista de locação de maquinário e prestação de serviço, pelo que o imposto somente deve incidir sobre esta última atividade.

> 3. Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se toda a atividade desenvolvida pela recorrida consiste em prestação de serviço, como sustentado neste recurso especial, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial, por óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". Precedente: AgInt no REsp 1.587.631/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 7/11/2016.
>
> 4. Recurso especial não conhecido.
>
> (REsp n. 1.631.000/ES, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 28/11/2017, DJe de 5/12/2017.)

Logo, a meu ver, diante de um cenário de contrato misto, é possível afastar o ISS das atividades que consistam em locação simples e pura, desde que haja nítida e inequívoca segregação das parcelas correspondentes ao aluguel e à mão de obra fornecida.

Este é, aliás, o direcionamento que a Instrução Normativa SMF nº 15/2012:

> Art. 3º A aplicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 31 do STF será feita caso a caso, pelas autoridades competentes para decidir ou promover nos processos administrativo-tributários, à vista do conjunto fático-probatório e observadas as circunstâncias materiais envolvidas no negócio jurídico celebrado.

No presente caso, a Recorrente acosta os contratos que foram objeto da cobrança combatida. Em todos, nota-se que a atividade contratada consiste na "*locação de veículos e equipamentos*" para a coleta e transporte de resíduos sólidos urbanos, coleta seletiva de recicláveis e limpeza urbana, "*com os respectivos motoristas*".

Portanto, dúvidas não há que se está diante de um contrato misto, em que há locação de bem móvel e prestação de serviço de transporte.

Contudo, não há, no conjunto probatório disposto, qualquer evidência de que a parcela eleita pela Recorrente como hipótese de incidência do ISS seja, de fato, a correspondente à mão de obra efetivamente fornecida.

Em dizeres mais simples, a Recorrente não comprova, de forma cabal, a segregação dos valores que seriam referentes à locação simples e pura e aqueles correspondentes à remuneração dos condutores, de forma a ilidir a conclusão fiscal quanto à ausência de recolhimento do ISS devido. Também não há nos contratos indícios de que, efetivamente, se trataria de locação, hipótese em que o bem locado fica sob total ingerência do locatário.

E não creio que a mera emissão em separado de Notas Fiscais para a locação e para a prestação de serviço de transporte – por vezes, equivocadamente enquadrada pela contribuinte como varrição e coleta de resíduos, prevista no subitem 7.09 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 – seja suficiente para demonstrar a discriminação das atividades firmadas em contrato. Afinal, não há qualquer indício que o cenário refletido nos referidos documentos fiscais espelhe a realidade dos fatos, com a separação dos valores efetivamente negociada com a COMLURB.

Diante da ausência de provas idôneas que incumbia à Recorrente para formar minha convicção quanto à parcela relativa à contraprestação dos condutores dos veículos locados, para fins de cálculo do ISS incidente sobre a efetiva prestação de serviço contratada, concluo pela procedência do Auto de Infração nº 302.884 neste ponto.

A penalidade aplicada no caso concreto, relativamente à infração à legislação tributária, foi a prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea "a", da Lei Municipal nº 691/1984, no patamar de 90% sobre o valor do tributo apurado.

No que se refere a este ponto, desnecessárias são maiores digressões, posto que o Conselho tem entendimento pacificado, tendo resultado na edição da Súmula Administrativa 06, de que as multas previstas na legislação tributária municipal não infringem a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, nem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ademais, o STF, quando da fixação do Tema 863, consolidou o entendimento de que "*Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo*".

Nesse sentido, a multa aplicada no Auto de Infração encontra-se em consonância com os limites impostos pela Corte, seguindo também a novel Resolução Conjunta SMF/PGM nº 43/2025.

Sobre a alegação de suposta diferença entre a base do ISS calculada pela Autoridade Fiscal e aquela encontrada pela Recorrente, apoio-me à conclusão do Representante da Fazenda. Não apenas por ter a Promoção Fazendária refutado o exemplo da contribuinte de suposta majoração do imposto, mas também pelo fato de que o Auto de Infração foi medido pela movimentação econômica da sociedade. E, por seu turno, a Recorrente apoia-se apenas nas Notas Fiscais por ela acostadas aos autos.

Ou seja, para repelir o cálculo feito pela Fiscalização, caberia à Recorrente demonstrar, de forma clara e analítica, que seus documentos contábeis diferem da movimentação econômica encontrada no Auto de Infração.

Contudo, mais uma vez, a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório de seu direito, o que clama pela procedência do Auto de Infração também quanto a este item.

Por fim, numa última e desesperada tentativa de repelir as acusações fiscais, a Recorrente pugna pela realização de perícia objetivando (i) comprovar a suposta "*discrepância entre os valores apurados a título de base de cálculo pela Autoridade Fiscal em comparação com as Notas Fiscais emitidas pela empresa Autuada*", (ii) atestar o ISS "*recolhido pela Matriz da empresa autuada*", (iii) confirmar o CNPJ do estabelecimento que figurou como parte contratada nos instrumentos objeto da autuação, e (iv) elaboração de planilha com o "*cotejamento* (sic) *analítico entre os valores recolhidos, a título de ISS pela Matriz da empresa Autuada e os valores apontados pela Fiscalização*".

Ora, ao que parece, a Recorrente busca uma nova oportunidade de acostar provas documentais que deveriam ter sido apresentadas já na primeira instância administrativa.

É dizer, a Recorrente anseia suprir por perícia do Fisco o descumprimento da obrigação dela própria de apresentar comprovantes que sustentem suas alegações, sendo certo que as diligências e perícia apenas podem ser deferidas, se as provas não puderem ser obtidas por outro meio.

Salvo em relação à confirmação do CNPJ que consta nos contratos originários da exação em voga – cuja simples leitura faz-se irrelevante para o justo desfecho deste litígio, como antecipado no tópico preliminar –, as demais informações poderiam ter sido expostas pela Recorrente por meio de simples juntada de documentos, quando lhe foi oportunizado.

Concluo, pois, pela desnecessidade de realização de prova pericial no presente feito.

Por todo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo-se incólume o lançamento tributário originário.

É como voto.

Acórdão nº 19.153

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **LOCALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS 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.

Ausente das votações o Conselheiro GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituído pelo Conselheiro Suplente IURI ENGEL FRANCESCUTTI.

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

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

HEVELYN BRICHI RODRIGUES
CONSELHEIRA RELATORA