

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.244

Sessão do dia 16 de outubro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 23/12/2025

RECURSO “EX OFFICIO” Nº 2.750

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

Recorrido: **CLÍNICA BENEFICENTE GUANABARA LTDA.**

Relator: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

**ISS – RESPONSABILIDADE DO TOMADOR –
RECEPÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS
INIDÔNEOS – NÃO CARACTERIZAÇÃO**

A simples recepção de documentos fiscais emitidos por prestador de serviços regularmente estabelecido em município distinto do Rio de Janeiro não caracteriza a recepção de documentos fiscais inidôneos, não sendo apta, portanto, a dar ensejo à responsabilidade prevista no art. 14, inciso IX, da Lei nº 691/1984. Recurso de Ofício improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 210/213, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso de Ofício interposto pelo Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/REC-RIO/CRJ) contra sua própria decisão de julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada por CLÍNICA BENEFICENTE GUANABARA LTDA. ao Auto de Infração nº 97579, cientificado ao contribuinte em 18/10/2000 e composto de dois itens.

A decisão recorrida cancelou apenas o item 2 do Auto de Infração, cuja descrição no lançamento havia sido a seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.244

2) Utilizou-se dos serviços prestados por Lúcia Schröder - Fisioterapia, sem exigir da Empresa documento fiscal idôneo, no período descontínuo compreendido entre 16/08/1995 e 31/7/2000 no valor total original de R\$ 21.481,02 (vinte e um mil, quatrocentos e oitenta e um reais e dois centavos), calculado sobre uma base de cálculo no valor de R\$ 429.620,33, conforme Quadro Demonstrativo II e Auxiliar II anexos.

Foi aplicada, no item 2, a multa de 60% prevista no art. 51, I, 2, "f", da Lei nº 691/1984, para casos de falta de retenção, se obrigatória, nos pagamentos dos serviços de terceiros. O Auto de Infração fundamentou expressamente o item 2 no disposto no art. 14, IX, da Lei nº 691/1984, cuja redação era, e ainda é, a seguinte:

Art. 14 - São responsáveis:

[...]

IX - os que utilizarem serviços de empresas, pelo imposto incidente sobre as operações, se não exigirem dos prestadores documento fiscal idôneo;

Em sua impugnação, a autuada asseverou que o autor do lançamento não havia declinado a razão pela qual entendia inidôneas as NFs emitidas pela prestadora Lúcia Schroeder. Pontuou que as NFs haviam obedecido aos ditames da legislação e sido autorizadas pela devida inspetoria fazendária. Amparou suas alegações nas cópias das NFs que o próprio autor do lançamento juntara, bem como em declaração de firma individual da prestadora, registrada no órgão competente, cartão de CNPJ, comprovante de inscrição regular no Município e contrato de prestação entre a clínica e a citada fisioterapeuta (v. docs. 16-22 do Anexo).

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, o autor do lançamento justificou o item 2 alegando, em síntese, que:

[...] relativamente à qualificação de inidônea atribuída às notas fiscais emitidas por Lúcia Shcröder - Fisioterapia, temos a esclarecer que tal Empresa não é inscrita no Município do Rio de Janeiro, mas no de Nova Iguaçu, conforme se comprova pela "Declaração de Firma Individual", constante da capa de documentos anexados ao presente processo. As notas fiscais emitidas não foram autorizadas neste Município. Por este motivo, foram qualificadas como inidôneas, nos termos da legislação em vigor, mais especificamente, o artigo 7º do Decreto 10514/91, a seguir transcrito:

Art. 7º - São responsáveis:

IX - os que utilizarem serviços de empresas, pelo imposto incidente sobre as operações, se não exigirem dos prestadores documento fiscal idôneo; (grifamos)

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Acórdão nº 19.244

É oportuno ressaltar aqui o significado de idôneo. Para tanto nos socorremos do "Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: idôneo - Próprio para alguma coisa; conveniente, adequado. Assim é que a nota fiscal de serviços autorizada em outro município não é adequada, conveniente, própria, no município do Rio de Janeiro. É inidônea.

Em suas razões de decidir, na parte dedicada à exclusão do item 2 do Auto de Infração, assim se manifestou a CRJ:

Em relação ao item II do auto de infração, o relator do p.p. não considera inidôneas as notas fiscais de serviços emitidas por Lúcia Schroder Fisioterapia contra a Clínica Beneficente Guanabara Ltda. (fis. 25/83), em razão de terem sido autorizadas no Município de Nova Iguaçu, como entendeu o autuante (fls. 156). À vista dos documentos exibidos (Declaração de Firma Individual fls. 16; Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ fls. 17 e Contrato de Locação de Serviços fls. 21/22, páginas da Capa de Documentos), a emitente constituía empresa individual situada no Município de Nova Iguaçu, que, em princípio, poderá prestar serviços, por exemplo, no Município do Rio de Janeiro. Assim, as notas fiscais de serviços seriam reputadas inidôneas, se verificada alguma das situações previstas nos incisos do art. 188 do Decreto 10.514/91 (Regulamento do ISS do Município do Rio de Janeiro), a seguir transcrito.

‘Art. 188. Salvo disposição especial diversa, é considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

I - omita indicação determinada na legislação;

II - não guarde exigência ou requisito previsto na legislação;

III - contenha declaração inexata, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emenda ou rasura que lhe prejudique a clareza;

IV - apresente divergência entre dados constantes de suas diversas vias;

V - seja emitido por quem não esteja inscrito ou, se inscrito, esteja com sua inscrição desativada ou com sua atividade paralisada;

VI - que não corresponda, efetivamente, a uma operação realizada;

VII - que tenha sido emitido por pessoa distinta da que constar como emitente.

Parágrafo único. Desde que as demais indicações do documento estejam corretas e possibilitem a identificação do serviço prestado, sua procedência e destino, não se aplica o disposto neste artigo, na hipótese de omissão ou erro nos números de inscrição do destinatário.’

CONSELHO DE CONTRIBUINTE**Acórdão nº 19.244**

Cumpre salientar que, no presente caso, não se aplica o disposto no inciso V, do art. 188 do Decreto 10.514/91, posto a firma individual Lúcia Schroder Fisioterapia não possuir estabelecimento no Município do Rio de Janeiro, mas no de Nova Iguaçu. Por consequência, não parece fazer sentido a alusão, no auto de infração, ao inciso IX, do art. 14 da Lei 691/84. Por outro lado, não caberia a aplicação da alínea "f", do item 2, do artigo 51 da Lei 691/842, se o ISS não for devido ao Município do Rio de Janeiro.

O Decreto-lei 406/68, lei materialmente complementar, cuidou, no seu art. 12, do aspecto espacial do fato gerador do ISS.

‘Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.’

Portanto, como regra geral, o imposto será devido no município onde se situa o estabelecimento prestador do serviço (critério em razão do estabelecimento prestador do serviço). Inexistindo este, o imposto deverá ser recolhido no município onde estiver domiciliado o prestador do serviço (critério em razão do domicílio do prestador do serviço).

Como regra excepcional, o ISS terá que ser pago no município do local da prestação do serviço apenas na hipótese de construção civil (critério em razão do local da prestação do serviço).

A CRJ interpôs o Recurso de Ofício pelo fato de o crédito reduzido em decorrência de sua decisão ser superior à baliza prevista no art. 99, § 1º, 5, do Decreto nº 14.602/1996. Refira-se que o valor do crédito objeto do Recurso de Ofício foi informado às fls. 195 como sendo de R\$ 191.761,66 em 31/03/2013. Basta a aplicação da correção monetária oficial sobre esse valor até a presente data para se perceber que, atualmente, tal crédito ultrapassa a referida baliza do art. 99, § 1º, 5, do Decreto nº 14.602/1996.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.244****VOTO**

Em consonância com a promoção da d. Representação da Fazenda, que manifestou-se pela correção da decisão de piso, também entendo que não merece acolhida o Recurso Oficial interposto pelo titular da CRJ em face da sua decisão de excluir o item 2 do Auto de Infração objeto do presente litígio.

O referido item foi lavrado pelo fato de a autoridade lançadora entender que a ora recorrida deveria ter recolhido o ISS na qualidade de tomadora de serviços de fisioterapia, sob o fundamento de ter aceitado notas fiscais de serviços pretensamente inidôneas. Como respaldo, a autoridade administrativa valeu-se da hipótese de responsabilidade tributária prevista no art. 14, IX, da Lei nº 691/1984.

Durante o curso do processado, já desde a sua impugnação, a contribuinte alegou desconhecer as razões pelas quais a autoridade lançadora teria considerado inidôneas as notas fiscais que compuseram o movimento econômico autuado no item 2 do Auto de Infração, mencionadas em fls. 07 e juntadas aos autos (cópias) em fls. 25/83.

Com vistas a manter a procedência do referido item, a autoridade lançadora limitou-se a afirmar que a inidoneidade dos referidos documentos fiscais decorreria, tão somente, do fato de a prestadora dos serviços estar localizada em outro município (Nova Iguaçu) e, por conseguinte, os seus documentos fiscais terem sido autorizados por municipalidade distinta do Município do Rio de Janeiro.

Em plena concordância com a decisão de piso e com a promoção fazendária a respeito da carência de fundamentos válidos para se considerarem as referidas notas fiscais como documentos inidôneos, este Relator entende acertada a exclusão do referido item da peça fiscal, na medida em que o simples fato de a prestadora dos serviços estar localizada em outro município não seria suficiente, por si só, para considerar inidôneas as notas fiscais por ela emitidas para um tomador localizado no Município do Rio de Janeiro.

Como bem destacou a Representação da Fazenda, as hipóteses de inidoneidade de documentos fiscais estão elencadas no art. 188 do Decreto nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS), e dentre estas não se encontra aquela de que se valeu a autoridade lançadora para fundamentar o item 2 do Auto de Infração. A esse respeito, deve-se consignar que em nenhum momento a referida autoridade chegou a mencionar o art. 188 do Regulamento do ISS. Assim dispõe o referido artigo:

Art. 188. Salvo disposição especial diversa, é considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

I - omita indicação determinada na legislação;

II - não guarde exigência ou requisito previsto na legislação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.244

III - contenha declaração inexata, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emenda ou rasura que lhe prejudique a clareza;

IV - apresente divergência entre dados constantes de suas diversas vias;

V - seja emitido por quem não esteja inscrito ou, se inscrito, esteja com sua inscrição desativada ou com sua atividade paralisada;

VI - que não corresponda, efetivamente, a uma operação realizada;

VII - que tenha sido emitido por pessoa distinta da que constar como emitente.

Parágrafo único. Desde que as demais indicações do documento estejam corretas e possibilitem a identificação do serviço prestado, sua procedência e destino, não se aplica o disposto neste artigo, na hipótese de omissão ou erro nos números de inscrição do destinatário.

Ao que tudo indica, a autoridade lançadora parece ter entendido que bastariam as notas fiscais terem sido emitidas por estabelecimento prestador de serviços situado em município distinto do Rio de Janeiro para que fossem consideradas inidôneas. Como já adiantado, não é o suficiente.

Ao analisar as notas fiscais juntadas aos autos em fls. 25/83, bem como o CNPJ da prestadora e demais elementos probatórios constantes do Anexo I, pode-se concluir que a prestadora dos serviços de fisioterapia encontrava-se regularmente estabelecida no Município de Nova Iguaçu, pelo menos desde 09/09/1993 (vide cartão do CNPJ constante como doc. 17 do Anexo I). Assim, também sob esse prisma de análise, não se vislumbra ter ocorrido qualquer das hipóteses do art. 188 do Regulamento do ISS.

No mais, valho-me das mesmas razões apontadas pela Representação da Fazenda para concluir que não podem ser consideradas inidôneas as notas fiscais que compuseram o item 2 da autuação. Nesse ponto, peço vênias para incorporar ao presente voto os seguintes excertos da manifestação fazendária, *verbis*:

Descabe interpretar o inciso V do art. 188 de modo a concluir que seria inidônea qualquer nota fiscal emitida para tomador carioca por prestador que não estivesse regularmente inscrito no Fisco carioca, ainda que regularmente inscrito em outro município.

Uma tal interpretação violaria o direito de liberdade econômica e, de modo indireto, também o princípio insculpido no art. 152 da CRFB, segundo o qual é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (pois uma tal interpretação tornaria mais caro tomar serviços de prestador de outros municípios, em virtude da multa por suposta “inidoneidade” da NF).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.244

Tampouco se trata de hipótese de deslocamento de domicílio tributário aceita pela legislação nacional vigente à época, que limitava esse deslocamento aos casos de serviços de construção civil. E de todo modo, o autor do lançamento não teria mencionado ter sido esse o fundamento do item 2, não podendo agora ser ele alegado, sob pena de violação ao direito de defesa da autuada.

Acrescente-se, por fim, que a responsabilidade do tomador em caso de prestador não-carioca sem inscrição no cadastro do CEPOM-carioca foi prevista no art. 14-A da Lei 691/1984, artigo esse que sequer existia ao tempo dos fatos geradores mencionados pelo item 2 do Auto de Infração.

Em vista do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício, mantendo-se a exclusão do item 2 do Auto de Infração nº 97.579.

É como voto.

A C Ó R D ã O

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

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

Ausente da votação o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RENATO DE SOUZA BRAVO
CONSELHEIRO RELATOR