



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

Sessão do dia 26 de novembro de 2015.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 13.785**

Recorrente: **CONSTRUTORA SANTA ISABEL S.A.**

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

Relator: Conselheiro **DOMINGOS TRAVAGLIA**

Representante da Fazenda: **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

***ISS - NOTA DE LANÇAMENTO - PRESCRIÇÃO  
INTERCORRENTE - INOCORRÊNCIA***

*Conforme as disposições dos arts. 174, 155, parágrafo único, 156, V, e 169, que informam do instituto da prescrição no direito tributário brasileiro, através do Código Tributário Nacional, não há qualquer norma geral estabelecendo a denominada prescrição intercorrente a gravar o curso do processo administrativo tributário. Preliminar de nulidade, por prescrição intercorrente, não acolhida. Decisão unânime.*

***ISS - NOTA DE LANÇAMENTO - VISTO FISCAL  
- ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO -  
NULIDADE - INOCORRÊNCIA***

*O arbitramento da base de cálculo do ISS, no procedimento de Visto Fiscal a cabo da F/SUBTF/CIS, para fins de liberação do “habite-se”, tem suporte na Ordem de Serviço F/CIS nº 03/2000, que, como ato normativo interno, estabelece regras rígidas e de aplicação geral, sem prejuízo para o estabelecimento do contraditório sobre a matéria a partir da constituição do crédito e sua notificação ao sujeito passivo. Preliminar de nulidade do lançamento, por descumprimento de preceito legal, não acolhida. Decisão unânime.*



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

**ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - OBRA POR  
ADMINISTRAÇÃO**

*Sendo comprovada a efetividade da contratação de construção pelo regime de administração e a regularidade do recolhimento do tributo há de se reformar a decisão recorrida, com o consequente cancelamento da Nota de Lançamento guerrreada. Recurso voluntário provido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 497/505, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CONSTRUTORA SANTA ISABEL S/A, frente à decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 423/441, que julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 900, de 24.05.2001.

A Nota de Lançamento acima referenciada exige o ISS devido pela prestação de serviços de construção civil, no período de 13.07.1998 a 27.10.2000, referente ao empreendimento *Passeio Shopping*, localizado na Rua Viúva Dantas, nº 100, em Campo Grande.

Em sua impugnação, o contribuinte havia alegado, em apertada síntese, que:

– executou a obra a mando da Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda;

– o padrão da obra não é alto, mas sim normal, pois a parte comercial tem padrão normal, sendo as lojas entregues ao lojistas no osso, e a parte de estacionamento tem padrão baixo, o que importa em abandonar-se o valor de R\$ 508,24 (CS-4A) para os cálculos, substituindo-o, quando muito, por R\$ 354,53 (CS-4N);



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

### Acórdão nº 15.274

– o total de recolhimentos do ISS havido em razão da obra foi de R\$ 201.619,88, conforme as 24 planilhas e documentos anexos;

– a base de cálculo do ISS deveria ser 50% do custo total da obra (material e mão de obra) e não 100%, como adotado, não tendo sido considerado o crédito de materiais assegurado por lei federal;

– feitas essas correções, ver-se-á que, longe de ainda dever alguma coisa pela obra em questão, a verdade é que o ISS foi efetivamente recolhido até a mais do que seria devido, conforme cálculo de fls. 55.

Em face de tais alegações, a impugnante requereu o cancelamento da Nota de Lançamento questionada, protestando pela produção de prova pericial de engenharia.

Em nova petição, acostada às fls. 73/76, a impugnante aditou as razões da impugnação, chamando atenção para o fato de que parte da obra geradora do lançamento tributário não foi executada com o objetivo de promover incorporação imobiliária ou prestar serviços de construção para terceiros, mas sim com o propósito de, uma vez pronta e com “habite-se”, por sub-rogação nos deveres dos antigos donos das ações, entregá-la em pagamento de subscrição de capital na empresa FAC Centros Comerciais S.A., a quem verdadeiramente pertence aquela obra, tudo conforme comprova a documentação que acompanha este aditamento.

O autor de procedimento fiscal prestou as seguintes informações, às fls. 219:

– o imóvel está registrado em nome da sociedade FAC Centros Comerciais S.A., mas a construção foi realizada pela Construtora Santa Isabel S.A., de acordo com o contrato firmado entre as partes;

– o contrato estabelece, no parágrafo segundo da cláusula quarta, que *para execução da obra caberá à construtora não só o fornecimento de todos os materiais e mão de obra, mas também as ferramentas, equipamentos e demais itens necessários à conclusão da edificação;*

– trata-se, portanto, de construção civil por empreitada, com fornecimento de material;

– os custos efetivamente incorridos com a obra superam o valor adotado como base de cálculo do ISS, de acordo com os índices financeiros do SINDUSCON;

– em relação ao material fornecido pela construtora, o art. 17 da Lei nº 691/1984 só permite a dedução das subempreitadas já tributadas pelo Município do Rio de Janeiro;



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

– a previsão de dedução dos materiais foi revogada pela Lei nº 2.080/1993, com base no fundamento de que a previsão de dedução dos materiais fornecidos, contida no DL nº 406/1968, contraria a Constituição Federal de 1988.

Com base nestes fundamentos, sugeriu a autoridade lançadora a manutenção do Auto de Infração guerreado.

A Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributário (F/SUBTF/CRJ) indeferiu a impugnação, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

– a Nota de Lançamento foi emitida em nome da Construtora Santa Isabel S.A., a qual, segundo o contrato de construção acostado (fls. 86/104), é a empresa contratada por Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda, BVA Participações e Administração de Bens S.A. e FAC Centros Comerciais S.A. para a edificação do imóvel em questão;

– conforme os itens III e IV do referido contrato, às fls. 89, está expressa e literalmente indicado que a Construtora Santa Isabel foi contratada, pelo regime de administração, para a edificação do imóvel;

– com relação ao padrão da obra, que apesar de todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, o lançamento tributário observou o que estabelece a Ordem de Serviço F/CIS nº 03/2000, a qual atribui o padrão alto de construção a lojas e salas cuja unidade de maior área útil seja superior a 30 m<sup>2</sup>;

– com relação ao total de recolhimentos, que as planilhas apresentadas fazem referência a um grande número de notas fiscais que, no entanto, não puderam ser consideradas para fins de dedução do ISS, por se referirem a: (i) serviços não incluídos na composição do índice CUB divulgado pelo SINDUSCON; (ii) serviços cujo local de prestação não se encontra indicado de maneira inequívoca; e (iii) empresas localizadas fora do Município do Rio de Janeiro sem que tenha havido a devida comprovação de recolhimento do imposto;

– com relação à não dedução dos materiais, que a Lei nº 2.080/1993 vedou a dedução de 50% da base de cálculo do ISS, a título de materiais empregados na obra;

– que a validade da Lei nº 2.080/1993 já foi confirmada pelo Poder Judiciário, como se vê pela unânime decisão do STF no RE 243.312/RJ; e

– que a perícia é o instrumento probatório de que lança mão o julgador quando o fato em questão está a exigir conhecimentos técnicos especiais, porém, este não é a hipótese em tela.

Em função do exposto, o pedido de perícia foi indeferido e a impugnação foi julgada improcedente em primeira instância administrativa.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, sob as mesmas alegações postas em sua impugnação, acrescidas de outras, a seguir expostas:

– merece reforma, *data venia*, a decisão recorrida, posto que claramente embasada nos errôneos fatos/entendimentos postos no parecer, que, assim, a mal influenciaram, levando-as a concluir pela improcedência da justa impugnação;

– a exigibilidade da Nota de Lançamento, aliás, já restou ferida de morte pela prescrição intercorrente, tendo o processo ficado inerte por mais de cinco anos após o lançamento, em 24.05.2001, a ponto da impugnação somente ter sido decidida em primeiro grau administrativo mais de nove anos depois de sua apresentação (10.08.2001 *versus* 07.12.2010);

– a Nota de Lançamento questionada apresentou como fundamento legal o “*inciso XXXII do art. 8º c/c o inciso IV do art. 14, art. 20, inciso VII do art. 34 e art. 47, todos da Lei 691/84, com as alterações das Leis 1194/87, 1371/88 e 2080/93, observado, ainda, o disposto no Decreto 9282/90 combinado com o Decreto 10514/91. E mais a Ordem de Serviço F/CIS 03 de 15/08/2000*”;

– da mera leitura dos dispositivos utilizados como fundamentação da própria Nota de Lançamento impugnada, em confronto com as razões de decidir adotadas pela decisão atacada, vê-se que foram absolutamente ilegais os procedimentos adotados pela ilustrada Fiscalização, posto que, conforme dito naquela própria nota, a ora Recorrente seria a dona da obra (inciso IV do art. 14) e, conforme dito no parecer, seria ela a administradora da obra realizada na Rua Viúva Dantas, nº 100;

– assim, de início, precisa ser estabelecido se o lançamento tributário quer responsabilizar a ora Recorrente (i) como dona da obra (inciso IV do art. 14) ou (ii) como empresa administradora contratada para sua execução (inciso II do art. 14), o que obrigaria a uma correção da fundamentação;

– essa conceituação vem a propósito porque, seja a Nota de Lançamento (inciso IV do art. 14), seja o parecer fundamentador da decisão aqui atacada (inciso II do art. 14), não enquadraram a ora Recorrente como contribuinte originário da obrigação tributária cobrada, colocando-a na posição de responsável tributária;

– posto isso, o lançamento feito contra a ora Recorrente sob a pecha de responsável tributária não procede, nem como dona da obra, porque teria identificado os prestadores, nem como administradora da obra, posto que o imposto devido em razão da mão de obra restou integralmente recolhido durante a construção;



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

– não foi a falta de recolhimento do imposto devido em razão da mão de obra que motivou o lançamento ora recorrido, mas sim uma alegada insuficiência de recolhimento de ISS em função do custo total da obra (material e mão de obra), considerada a sua metragem global, pelo que, logicamente, não tem qualquer responsabilidade a ora Recorrente em relação ao que se reclama na Nota de Lançamento, por absoluta falta de previsão legal neste sentido, não sendo lícito à Fiscalização criar nesta matéria, dada a sua atuação vinculada à lei;

– isso, no modesto ver da Recorrente é o quanto basta para demonstrar que o lançamento não se sustenta, mas, em atendimento ao princípio da eventualidade, não se furta a mesma de atacar todo o lançamento independentemente das razões supra;

– a questão é que, conforme previsto no art. 16 do CTM, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço e a alíquota de 3% (item 1 do inciso II do art. 33), mas do valor resultante devem ser deduzidos os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços (50%), em obediência à alínea “a” do § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, recepcionado pela nova Carta Magna, de acordo com o art. 34, § 5º de suas Disposições Constitucionais Transitórias. Transcreve julgado do STF, às fls. 455/456, – Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 603.497-MG;

– portanto, excluídos os materiais e feitas as demais correções devidas na Nota de Lançamento, principalmente (i) a reinclusão de recolhimentos comprovados e (ii) revisão do padrão da obra, nada sobrar por cobrar, restando evidenciada a improcedência daquela nota;

– não bastasse isso, prevê o art. 34 do CTM que a base de cálculo só pode ser arbitrada quando se verificar uma das hipóteses nele previstas, porém, em nenhuma delas se enquadra o caso em exame, pois se trata de obra contratada com empresa conhecida e prestação de contas regular, através da qual se pode, perfeitamente, apurar (sempre tendo elas estado à disposição da Fiscalização) o real valor da prestação de servidos havida em prol da edificação;

– nesse passo, a primeira questão que salta aos olhos no processo é o proceder arbitrário e obscuro da autoridade de, sem o devido processo legal e adequada informação ao contribuinte, praticar um lançamento por arbitramento contra o mesmo, para somente depois declarar que assim agiu porque considerou insuficientes os recolhimentos comprovados, o que, aliás, seria absolutamente irrelevante, já que, como dona da obra (inciso IV do art. 14, utilizado na fundamentação da Nota), só precisaria identificar os prestadores dos serviços na obra e não os pagamento feitos pelos mesmos, o que foi adequadamente feito naquelas 24 planilhas que apresentou;

– *permissa venia*, as justificativas apresentadas para o arbitramento e a exclusão da maioria dos recolhimentos, fornecidas, aliás, somente agora, são completamente ocas e sem qualquer valor, pois não identificam com precisão os motivos, limitando-se a oferecer observações genéricas e imprecisas;



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

– baseada exclusivamente naqueles documentos fornecidos pela ora Recorrente, a autoridade lançadora, segundo uma visão geral e genérica do que achava deviam ser os recolhimentos de ISS em relação àquela obra, entendeu de, sumária e simplesmente (sem sequer informar à contribuinte que estava, por amostragem, considerando insuficientes ou indedutíveis os recolhimentos), fazer, com arbitramento da base de cálculo, o lançamento do tributo contra aquela qualificada dona da obra e a título de ser a mesma responsável tributária por aqueles fatos geradores, agindo assim ilegalmente contra a ora Recorrente;

– sem fazer qualquer fiscalização nos verdadeiros contribuintes prestadores dos serviços, preferiu a autoridade lançadora, a seu talante e sem qualquer previsão legal, analisar superficialmente os documentos apresentados e concluir, por avaliação genérica, que os recolhimentos não eram suficientes;

– a verdade é que, de acordo com o art. 8º da Lei nº 691/1984, com suas alterações posteriores, a prestação do serviço é o fato gerador do ISS, sendo, nos termos do art. 13 daquele mesmo diploma legal, o prestador dele o real contribuinte e, nos termos do art. 16, o preço do serviço a base de cálculo da obrigação tributária;

– fora desse quadro, somente com expressa previsão legal pode alguém ser chamado a responder pelo ISS no lugar do prestador do serviço, estando as hipóteses de responsabilidade tributária elencadas no art. 14 da referida Lei nº 691/1984, no qual se enquadrou a ora Recorrente no seu inciso IV, que, no entanto, prevê a responsabilização dos “... titulares de direitos sobre prédios ou contratantes de obras e serviços ...” apenas quando “... não identificarem os construtores ou os empreiteiros ...” e agora, alternativamente, no inciso II, que, entretanto, a vincula apenas ao “... imposto relativo à mão de obra, inclusive de subcontratadas, ainda que o pagamento dos serviços seja feito diretamente pelo dono da obra ou contratante”, sendo o imposto lançado, como já demonstrado, baseado no custo total da obra e não apenas na mão de obra;

– a simples leitura (a) dos dispositivos utilizados na fundamentação da Nota de Lançamento, (b) das informações prestadas pelo seu emissor e (c) dos relatos feitos no parecer que apoia a decisão recorrida demonstra claramente terem sido absolutamente ilegais os procedimentos adotados pela Fiscalização para a exação;

– ademais, conforme igualmente reconhecido no processo, houve questionamentos a respeito dos critérios adotados para o descabido arbitramento, os elementos nele adotados e as deduções/exclusões praticadas, inclusive em relação a significativa parcela dos impostos comprovados como recolhidos (foram comprovados recolhimentos da ordem de R\$ 201.619,88 e ainda estão sendo cobrados R\$ 204.152,75, considerada uma dedução pela Fiscalização de apenas R\$ 89.617,50);





CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

– a verdade é que os recolhimentos comprovadamente existiram e para serem descartados teriam que ser objeto de um procedimento específico, nunca uma exclusão unilateral e/ou sem direito a contraditório ou justificação, daí porque, não tendo sido automaticamente reincluídos, necessária era e é a realização da perícia;

– o art. 74 do Decreto nº 14.602/1996 prescreve que “quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, serviços ou atos jurídicos, o Fiscal de Rendas proporá, mediante relatório fundamentado, arbitramento daquele valor ou preço, sempre que omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro, legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória”, nos termos do Capítulo III, estabelecendo o art. 93 daquele Capítulo que “a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a produção das provas que julgar necessárias nos termos do art. 36”;

– logo, ressaltando expressamente a lei a avaliação contraditória, quando há o lançamento por arbitramento, como aqui houve, e sendo a questão altamente controversa, como já restou comprovado, até porque houve arbitrário desprezo de significativos valores recolhidos, não tem mínimo concerto com a realidade indeferir-se a produção da prova pericial, impondo-se a anulação da decisão ora atacada para determinar a baixa do processo e a realização da perícia regular, oportuna e legalmente deferida ou, então, a conversão do julgamento em diligência para a realização da mesma sob a tutela desse E. Conselho, tudo com vistas a provar que a obra teve movimento econômico compatível com o seu porte e nos documentos a ela referentes se encontram devidamente identificados todos os prestadores de serviços que nela atuaram, estando, inclusive, recolhido o ISS devido naquelas prestações de serviços. Transcreve, às fls. 464/465, ementas de Acórdãos do CCM, em socorro a sua tese;

– não bastasse isso, lamentavelmente também não se atentou para a regra do § 2º do art. 74 do Decreto nº 14.602/1996, pois o arbitramento foi praticado por quem não era o titular do órgão lançador, sem relatório motivador da sua aplicação, sem qualquer pedido de informação ao sujeito passivo ou o legalmente obrigado e, pior, sem despacho fundamentado daquele que era o competente pra decidi-lo, tudo a nulificar os atos processuais, notadamente a notificação de lançamento, por ocorrência das hipóteses previstas nos incisos II e III do art. 40 do Decreto nº 14.602/1996;

– depois, conforme reconhecido na Ordem de Serviço F/CIS nº 03, “... os processos administrativos devem ser tutelados pelo Princípio da Verdade Material”, nada justificando assim que a autoridade fiscal pratique arbitramentos afastando-se dos critérios que a autorizam e tão somente para simplificar o seu trabalho ou onerar o contribuinte, afastando-se completamente da verdade material, tal como está ocorrendo no presente caso, onde estamos diante de uma obra devidamente licenciada, com empresa administradora, prestação de contas, documentação completa a ela referente e até financiamento concedido pelo BNDES, que exige manutenção da obra inteiramente regularizada e formalizada;





CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

– o lançamento tributário arbitrariamente praticado contra a ora Recorrente também foi incorreto em função dos elementos adotados, quer para o arbitramento, quer para as deduções, quer para o custo de construção (foi adotado padrão alto, quando o correto seria o normal, conforme exaustivamente demonstrado na impugnação, que fica assim, no particular, aqui reiterada para evitar repetições desnecessárias) e, finalmente, a fixação de eventual saldo;

– diversamente do que diz a autoridade, a Ordem de Serviço F/CIS 03, de 2000, não tem critérios objetivos e também não respeita a lei, que manda adotar índices médios, fixando ela o padrão da obra pela região e tamanho da unidade e não pela efetiva qualidade dos materiais e serviços que nela foram empregados, como se não fosse possível ter uma obra pequena nas regiões A e B de padrão alto ou uma construção grande, na região C, de padrão baixo;

– a utilização do CUB, *data venia*, está expressamente prevista no Decreto nº 10.514/1991 (devendo inclusive ser com base em média – § 1º do art. 73 – e não no pico ou na base), enquanto que a dedução de valores efetivamente comprovados como pagos não está escorada em qualquer norma válida, ao menos que tivesse sido declinada, resultando de ato discricionário e inválido praticado pela Fiscalização com o propósito injusto e inconfessável de onerar o contribuinte;

Ante todo o exposto, rejeita a Recorrente a base de cálculo indicada na Nota de Lançamento nº 900/2001, esperando seja acolhido o presente recurso voluntário para o fim de cancelá-la, inclusive, se entendido necessária, a conversão do julgamento em diligência para realização de perícia.

Vindos os autos à Representação da Fazenda, esta, enxergando haver fundadas dúvidas quanto à real natureza jurídica do contrato celebrado pela Recorrente e não constando dos autos documentos que permitissem dirimir tais dúvidas, requereu, em face do princípio da verdade material, fosse intimada a Recorrente para juntar aos autos, no prazo de 10 (dez) dias previsto no art. 27, I, 1, do Decreto nº 14.602/1996, os seguintes documentos referentes ao contrato de construção do Passeio Shopping, todos relativos ao mês de agosto/1999 (mês central do período da obra):



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

- a) Notas Fiscais dos materiais e dos serviços adquiridos;
- b) Notas Fiscais de Serviços emitidas contra as contratantes da obra;
- c) Comprovantes de recolhimento do ISS próprio relativos à construção;
- d) Comprovantes de recolhimento do ISS retido e relativos às subempreitadas de serviços;
- e) Prestação de Contas (Cláusula Terceira, Parágrafo Sexto e Cláusula Sétima, Item 18, do contrato);
- f) Folha do Livro Registro de Apuração do ISS para Construção Civil, modelo 5;
- g) Folhas do Livro Diário que consignam os lançamentos referentes ao ISS e aos recebimentos pelos serviços de construção;
- h) Folhas do Razão Analítico referentes às contas ligadas ao empreendimento;
- i) Memorial de Incorporação com respectivo quadro técnico da obra; e
- j) Licença de obra.

Através da petição de fls. 495, a Recorrente apresentou a documentação requerida pela Representação da Fazenda, que passou a constituir o Anexo VII dos presentes autos.”

A Representação da Fazenda propõe a rejeição das preliminares suscitadas pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

## VOTO

A peça recursal trouxe à baila a averiguação de duas questões de ordem preliminar: a primeira, de nulidade da exigência fiscal em face da prescrição intercorrente e a segunda, de nulidade da nota de lançamento por desatendimento às regras previstas no art. 74 do Decreto nº 14.602, de 29.02.1996.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

## DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA EXIGÊNCIA FISCAL EM FACE DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Como consta do recurso, segundo a Recorrente, a nulidade em comento resultaria da inércia da Administração no trato da questão em lide por mais de cinco anos a partir do lançamento.

É cediço, porém, conforme reiteradas manifestações neste Egrégio Conselho, que cabe à lei complementar, de caráter nacional, estabelecer normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, conforme a alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

E, conforme as disposições dos arts. 174, 155, parágrafo único, 156, V, e 169, que informam do instituto da prescrição no direito tributário brasileiro, através do Código Tributário Nacional, não encontramos ali qualquer norma geral estabelecendo a denominada prescrição intercorrente.

De igual modo, a legislação processual tributária do Município, como não poderia deixar de ser, pena de inconstitucionalidade, também não acusa referido instituto em sua normativa, assim como também não estabelece prazo para a duração máxima de um processo administrativo tributário, conforme enfatizado em sua promoção pela douta Representação da Fazenda.

Desse modo, voto **NÃO ACOLHENDO** essa preliminar de prescrição intercorrente a macular o processado.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTA DE LANÇAMENTO POR  
DESATENDIMENTO ÀS REGRAS PREVISTAS NO ART. 74 DO DECRETO Nº  
14.602/1996

Trata-se de dispositivo que prescreve rotina administrativa para a feitura da apuração da base de cálculo de tributos mediante arbitramento, nos casos que menciona.

Art. 74. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o Fiscal de Rendas proporá, mediante relatório fundamentado, arbitramento daquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro, legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, nos termos do Capítulo III.

§ 1º Em se tratando de bem imóvel, a base de cálculo do tributo será obtida a partir do arbitramento de seus elementos cadastrais e de critérios técnicos, estes fixados em ato do Secretário Municipal de Fazenda.

§ 2º O relatório de que trata o caput deste artigo deverá conter os elementos e critérios motivadores do arbitramento.

§ 3º O titular do órgão lançador fixará o arbitramento da base de cálculo do tributo por meio de despacho fundamentado.

§ 4º O relatório fiscal que servir de base para a fixação do arbitramento será emitido em 3 (três) vias, que terão a seguinte destinação:

I - a primeira, em conjunto com o despacho referido no parágrafo anterior, integrará o Auto de Infração, para todos os efeitos legais;

II - a segunda, juntamente com cópia do despacho de aprovação do arbitramento, será entregue ao autuado contra recibo na 1ª e 3ª vias;

III - a terceira será arquivada no órgão lançador com a 3ª via do respectivo Auto de Infração.

§ 5º Os pagamentos realizados no período serão deduzidos do valor do tributo resultante da base de cálculo arbitrada.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Ocorre que, como enfatizado na promoção da douda Representação da Fazenda, o arbitramento no procedimento de Visto Fiscal a cabo da Coordenadoria do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Taxas, para fins de liberação do “habite-se”, seguiu regramento específico, previsto na Ordem de Serviço F/CIS nº 03/2000. Neste diploma, como diz, estavam definidas as rígidas regras para a realização do arbitramento, de forma que se torna absolutamente desnecessária a feitura de relatório de arbitramento, com os elementos motivadores, uma vez que estes já se encontram previstos na referida Ordem de Serviço. Complemente-se, por relevante, tratar-se de ato expedido pelo titular do referido órgão lançador do tributo.

Acrescenta o doudo Representante da Fazenda, quanto à pretendida oitiva prévia da Recorrente, que:

O lançamento do ISS, representando o procedimento administrativo de que cuida o art. 142 do CTN, se inicia através de uma fase oficiosa em que prevalece o caráter inquisitório da atuação estatal. Isto significa que, durante esta fase, a Fiscalização trabalha sem necessidade de audiência prévia do sujeito passivo, salvo para declarações e esclarecimentos que, no ensinamento de Alberto Xavier<sup>1</sup>, “não representam uma garantia de defesa, mas a realização de diligências instrutórias, no cumprimento do dever de colaboração para a descoberta da verdade material”.

Por essas razões, voto NÃO ACOLHENDO também essa preliminar de desatendimento a regras para o lançamento por arbitramento da base de cálculo do tributo.

No mérito, com razão a douda Representação da Fazenda na sua promoção, em que, de forma circunstanciada, clara e objetiva, após diligente exame, explanou os fundamentos de fato e de direito por que se há de prover o recurso voluntário interposto, no sentido de cancelar a Nota de Lançamento nº 900, de 24.05.2001, em face dos termos em que lavrada.

Se não, vejamos.

Antes do mais, como acrescido na promoção da doutra Representação da Fazenda, impõe seja incorporado ao presente o histórico dos fatos relacionados à execução da construção do Passeio Shopping e sobre as mutações societárias ocorridas entre os empreendedores. Fatos que não integram a narrativa do Relatório.

---

<sup>1</sup> *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Editora Forense, 2ª Edição, p.166.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Conforme o contrato celebrado em 12.03.1999 (fls. 86/104), Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda (na proporção de 51,0407%), BVA Administração de Bens S.A. (na proporção de 25,5199%) e FAC Centros Comerciais S.A. (na proporção 23,4394%) contrataram a Construtora Santa Isabel S.A. para a construção, pelo regime de administração, da referida edificação.

Nos termos da premissa descrita no item II, “a”, do citado contrato (fls. 88), o *Passeio Shopping*, ao final da construção, pertenceria, na sua integralidade, à FAC Centros Comerciais S.A., em razão do compromisso que na mesma data assumiam a Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda e a BVA Administração de Bens S.A. de se responsabilizarem pelos custos, nas proporções acima referidas, em contrapartida à integralização de parte do capital da FAC.

Através de Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações (fls. 105/107), firmado em 24.09.1999, a BVA Administração de Bens S.A. vendeu à Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda 750.000 ações ordinárias que possuía da FAC Centros Comerciais S.A., ações essas representativas de 25% do capital desta.

Em razão da aquisição das ações, a Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda assumiu a posição da BVA Administração de Bens S.A. junto à FAC Centros Comerciais S.A., se obrigando inclusive pelo cumprimento das obrigações da BVA referentes à construção de benfeitorias do *Passeio Shopping* como parte de integralização do capital a que esta se obrigou em 12.03.1999, tudo conforme a alínea “c” da cláusula III do referido instrumento.

Do mesmo modo, em razão da aquisição das ações, a Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda sub-rogou-se nas obrigações da BVA Administração de Bens S.A. assumidas no contrato de construção do *Passeio Shopping*, da qual a Cadiz já era participante, passando a responder, dali em diante, por 76,5606% das responsabilidades construtivas (51,0407% que já eram seus e mais 25,5199% que assumia em lugar da BVA), conforme constou da alínea “d” da cláusula III do referido instrumento particular.

Em 27.09.1999, por intermédio do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações (fls. 108/110), a Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda vendeu à Construtora Santa Isabel S.A. 2.250.000 ações ordinárias que possuía da FAC Centros Comerciais, representando 75% do capital desta.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Em razão da aquisição dessas ações, a Construtora Santa Isabel S.A. assumiu a posição da Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda junto à FAC Centros Comerciais S.A., se obrigando inclusive pelo cumprimento das obrigações da Cadiz referentes à construção de benfeitorias do *Passeio Shopping* como parte de integralização do capital a que esta se obrigou em 12.03.1999, tudo conforme a alínea “c” da cláusula III do referido instrumento particular.

Do mesmo modo, em razão da aquisição das ações, a Construtora Santa Isabel S.A. sub-rogou-se nas obrigações da Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda assumidas no contrato de construção do *Passeio Shopping*, passando a Construtora Santa Isabel a responder, dali em diante, por 76,5606% das responsabilidades construtivas, conforme constou da alínea “d” da cláusula III do referido instrumento particular.

Em conclusão, de outubro de 1999 em diante, a obrigação de construir o *Passeio Shopping* passou a ser da FAC Centros Comerciais S.A., na proporção de 23,4394%, e da Construtora Santa Isabel S.A., na proporção de 76,5606%.

Diante de tais fatos, cuida-se, então, de examinar as alegações da Recorrente, sendo a principal a de que foi erroneamente apontada como dona da obra.

Por sua percuciência, peço vênia para fazer acrescer ao presente a quase íntegra da promoção da doutra Representação da Fazenda, nos termos que se seguem.

Feito esse registro histórico, cumpre, em seguida, examinar a principal alegação da Recorrente, de que foi erroneamente apontada como dona da obra. Segundo ela, foi apenas contratada para administrar a obra, tendo recolhido todo o ISS incidente sobre sua remuneração percebida em razão daquela administração, conforme previsto no inciso XXXII do art. 8º do CTM, e também controlado o recolhimento do ISS incidente sobre a mão de obra de terceiros paga diretamente pelas donas da obra, conforme exige o inciso II do art. 14, igualmente do CTM.

Em sua impugnação, a ora Recorrente já alegara que havia executado a obra a mando de Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda e outros, juntando cópia do “contrato de construção, **pelo regime de administração**, do ‘Passeio Shopping’, (...), que entre si fazem Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda, BVA Participações e Administração de Bens Ltda e FAC Centros Comerciais S.A. com a Construtora Santa Isabel S.A. (...)” e um anexo com dezenas de Notas Fiscais de aquisição de materiais e serviços emitidas, ora em nome de Construtora Santa Isabel S.A. e Outra, ora em nome de Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda e Outros, ora em nome de FAC Centros Comerciais S.A. e Outros (Anexos I a VI).



## Acórdão nº 15.274

O autor do procedimento fiscal, todavia, esclareceu, em sua informação fundamentada de fls. 219, que o referido contrato era de construção civil **por empreitada, com fornecimento de material**, uma vez que o parágrafo segundo da cláusula quarta rezava que *para execução da obra caberá à construtora não só o fornecimento de todos os materiais e mão de obra, mas também as ferramentas, equipamentos e demais itens necessários à conclusão da edificação.*

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente insistiu em suas alegações, de forma bastante incisiva, conforme detalhadamente relatado.

Em vista, portanto, da controvérsia instaurada e para dirimir dúvidas quanto a real natureza jurídica do contrato celebrado pela Recorrente, e considerando não constar dos autos documentos que permitissem saná-las, requeremos a intimação da Recorrente para juntar aos autos documentos referentes à construção do empreendimento Passeio Shopping, todos relativos ao mês de agosto/1999 (mês central do período da obra), conforme discriminados às fls. 492.

Antes, porém, de nos manifestarmos com relação aos documentos juntados pela Recorrente e que constituem o Anexo VII dos presentes autos, julgamos oportuno (i) esclarecer a diferença entre construção civil por administração e por empreitada e (ii) transcrever as principais cláusulas contratuais do contrato de construção sob o regime de administração que lastreou a prestação dos serviços realizada pela Recorrente.

Iniciamos pela objetiva lição de Walter Gaspar (*in* ISS – Teoria e Prática, Editora Lumen Juris, 1994, pg. 203):

Nesse contrato, o construtor (*administrador*) assume a direção e a responsabilidade técnica da obra cabendo ao comitente-proprietário o custeio da construção. O proprietário paga os materiais e a mão-de-obra, de acordo com os orçamentos apresentados pelo administrador, o qual recebe sua remuneração sob a forma de comissão (taxa de administração ou honorários).

No contrato por *empreitada*, o construtor (*empreiteiro*) se obriga a executar uma obra, sem subordinação ou dependência, assumindo todos os encargos econômicos do empreendimento. O proprietário tem o direito de receber a obra concluída, nas condições que foram pactuadas.

No mesmo diapasão são os ensinamentos de Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo (*in* ISS na Construção Civil, Tributário Municipal, 2ª Edição, 2011):

Na construção *por administração*, o construtor assume apenas a direção e responsabilidade técnica pela obra, ficando a cargo do tomador os encargos com material, pessoal e demais ônus decorrentes da construção.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Muito embora tenha sido revogada pela Resolução nº 214, de 10.11.1972, do Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura (Confea), a Resolução nº 109, de 09.04.1956, em seu art. 35, 'c', definia o contrato de execução por administração como 'ajuste em que o responsável assume a integral direção e responsabilidade da obra, ou do serviço de que foi encarregado por quem financia o custo da mesma e lhe remunera o serviço de administrador'.

Diferentemente ocorre no contrato de empreitada. O que interessa é a obra concluída e não o trabalho, seja de labor ou global.

A diferenciação dos regimes de construção mostra-se relevante, *in casu*, tendo em vista que se considerou como preço do serviço, na lavratura da Nota de Lançamento *sub censura*, o custo total da obra, sob a premissa de que sua execução se teria dado sob o regime de empreitada global.

No que se refere ao contrato celebrado para construção do empreendimento *sub examine*, sob o regime de administração, destacamos as seguintes cláusulas:

### I – DAS PARTES

São partes integrantes deste instrumento:

- a) Como CONTRATANTES – (1) CADIZ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (...), (2) BVA ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. (...), e (3) FAC CENTROS COMERCIAIS S.A., sendo as três em conjunto designadas simplesmente, CONTRATANTES;
- b) Como CONTRATADA – CONSTRUTORA SANTA ISABEL S.A., (...), doravante denominada simplesmente CONSTRUTORA.

### II – DAS PREMISSAS DO PRESENTE CONTRATO

- a) As CONTRATANTES, na proporção de 51,0407% (...) para a CADIZ, 25,5199% (...) para a BVA e 23,4394% (...) para a FAC são responsáveis pela integral construção e conclusão, até o habite-se, do PASSEIO SHOPPING, a ser empreendido no Lote 1 do PAL 44.648 (...), shopping esse (...) que pertencerá na sua totalidade à FAC, sendo as outras duas CONTRATANTES (CADIZ e BVA) responsáveis pelo custeio das partes acima especificadas da aludida construção em razão do compromisso que nesta data estão assumindo como contrapartida da integralização de parte do capital social da terceira (FAC) que estão subscrevendo;

(...)



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

c) O projeto arquitetônico em questão já é do pleno conhecimento da CONSTRUTORA, passando deste modo a fazer parte integrante e complementar deste contrato para todos os fins de direito, sendo o padrão da obra H4-2B do SINDUSCON/RJ;

### III – DO OBJETO

Assim, estabelecidas as premissas supra, objetiva o presente contrato fixar as condições mediante as quais as CONTRATANTES, para cumprimento de suas obrigações, contratam a CONSTRUTORA, **sob o regime de administração**, para execução da obra relativa à edificação a ser erigida na área acima mencionada, (...).

### IV – DAS CONDIÇÕES

Deste modo, pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, as CONTRATANTES contratam, como de fato contratada fica, a CONSTRUTORA para a construção, **pelo regime de administração** e na forma antes referida, do edifício denominado “PASSEIO SHOPPING”, (...).

#### PRIMEIRA

PARÁGRAFO SEGUNDO - Para execução da obra caberá à CONSTRUTORA não só o fornecimento de todos os materiais e mão de obra, mas também as ferramentas, equipamentos e demais itens necessários à conclusão da edificação.

#### SEGUNDA

**Em se tratando de obra por administração**, correrão exclusivamente por conta da CONTRATANTE todas as despesas de interesse e necessárias à construção do edifício até a obtenção do seu “habite-se” e a averbação no registro de imóveis competente.

PARÁGRAFO SEXTO - A CONSTRUTORA poderá, autorizada pelas CONTRATANTES, dar em empreitada as diferentes partes dos serviços a serem executados para a construção objeto deste contrato, observadas, entretanto, as condições estabelecidas no parágrafo sétimo a seguir.

PARÁGRAFO SÉTIMO - Não obstante todos os gastos feitos pela CONSTRUTORA como custo da obra estejam condicionados à aprovação das CONTRATANTES por ocasião das prestações de contas, os relativos aos itens abaixo especificados deverão, entretanto, ser previamente aprovados antes da contratação, cabendo à CONSTRUTORA, antes de submetê-los às CONTRATANTES, promover as tomadas de preços respectivas e apresentá-las às CONTRATANTES juntamente com seus pareceres técnicos:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

- a) projetos arquitetônicos, de estrutura, de instalações, de decoração e suas modificações;
- b) serviços de empreitada de diversos itens da obra;
- c) aquisição de elevadores, esquadrias, vidros, louças, azulejos e objetos de decoração.

### TERCEIRA

A edificação objeto deste ajuste terá um total de área equivalente de construção de aproximadamente 15.766,69 m<sup>2</sup>, ficando estimado o custo total da mesma até a obtenção do “habite-se”, custo esse sujeito às condições deste contrato, em R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) apurados para o mês de março de 1999, sendo certo, contudo, que o valor real devido pelas CONTRATANTES à CONSTRUTORA em razão do presente contrato será o custo total efetivo da obra acrescido do **percentual de 15% (quinze por cento) mais ISS, PIS e COFINS, que corresponderão à remuneração e lucro do construtor.**

**PARÁGRAFO PRIMEIRO - As CONTRATANTES arcarão com o custo total da obra** na proporção de 51,0407% (...) para a CADIZ, 25,5199% (...) para a BVA e 23,4394% (...) para a FAC.

**PARÁGRAFO SEXTO - Conforme antes previsto, pelos serviços de administração que prestará e tudo mais que se encontra mencionado como sua responsabilidade neste contrato, as CONTRATANTES pagarão à CONSTRUTORA honorários de 15% (quinze por cento), mais ISS, PIS e COFINS, incidentes sobre os gastos totais efetuados com a obra**, inclusive com serviços de modificações de unidades, os quais serão apurados e demonstrados mensalmente nas prestações de contas, (...).

### QUARTA

A CONSTRUTORA contabilizará, na forma prevista anteriormente, todos os custos incorridos para execução da obra e demais valores a ela ligados a fim de que possa, acrescidos da sua remuneração e lucro antes combinados, mensalmente prestar contas às CONTRATANTES, o que fará durante o mês subsequente.

### QUINTA

Ao menos semestralmente deverão ser feitas, em comum acordo entre as CONTRATANTES e a CONSTRUTORA, revisões de estimativa do custo global da obra e do seu cronograma físico.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

### DÉCIMA

A CONSTRUTORA, por força deste contrato e na melhor forma de direito, fica investida de todos os poderes necessários para, em nome das CONTRATANTES, adquirir materiais, efetuar pagamentos, firmar contratos de trabalho, de empreitada, aceitar faturas, rejeitá-las, devolvê-las, devendo enfim tudo praticar no sentido de alcançar os resultados objetivados por este contrato, principalmente no que diz respeito à prática dos atos indispensáveis à construção da edificação, podendo assim representar a CONTRATANTE perante as repartições públicas (...)

### DÉCIMA TERCEIRA

Somente a critério exclusivo da CONSTRUTORA poderão as CONTRATANTES comprar ou tratar diretamente qualquer material ou serviço a ser utilizado na obra, sendo certo que mesmo assim ficará sujeita a pagar diretamente à CONSTRUTORA a sua remuneração, que deverá ser equivalente a 15% (quinze por cento) mais o ISS, PIS e COFINS, incidentes sobre o custo verdadeiro do material ou serviço a ser executado. (**grifos nossos**)

A simples leitura das cláusulas contratuais acima transcritas, *data maxima venia*, já permitia inferir tratar-se, em realidade, de contratação de obra de construção civil pelo regime de administração.

Todavia, se o autor do procedimento fiscal teve a pretensão velada de declarar a ineficácia relativa do negócio jurídico celebrado, em vista de eventual simulação, com vistas a desnudar uma suposta divergência entre a vontade real (celebrar contrato de construção sob o regime de empreitada) e a vontade declarada (celebrar contrato de construção sob o regime de administração), temos para nós, com todas as vênias, que descurou a fundamental providência de diligenciar acerca dos atos praticados em razão do contrato sob comento.

Conforme ensina Alberto Xavier, “se, na verdade, o Fisco tem o poder-dever de oficiosamente investigar a verdade dos fatos com vista a determinar a sua eventual subsunção no tipo legal, tal investigação deve abranger a verdade em todos os seus aspectos jurídicos e factuais, notadamente o de saber se a vontade declarada corresponde à vontade real ou se existem provas de que a declaração é enganosa, artificiosa, aparente ou simulada” (*in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Dialética, São Paulo, 2002, pg. 74).

O exame da documentação juntada aos autos e que constitui os Anexos I a VII, especialmente este último, espanca, de forma cabal e peremptória, qualquer dúvida quanto a real natureza jurídica do contrato *sub oculis*. Vejamos o porquê, através dos itens a seguir destacados:



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

a) as 191 Notas Fiscais de aquisição de materiais e serviços juntadas, relativas aos meses junho a agosto de 1999 (fls. 01 a 249 do Anexo VII), foram emitidas em nome de Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda e Outros, com exceção de 2 delas, atinentes a serviços de transporte de valores (fls. 157 e 158 do Anexo VII).

Ora, se a contratação dos serviços de construção civil fosse pelo regime de empreitada global, o que justificaria o cálculo do tributo em face do custo total da obra, decerto que as notas fiscais de aquisição de materiais e serviços teriam sido **todas** emitidas contra a ora Recorrente Construtora Santa Isabel S.A. e não contra Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda e Outros.

Cabe, todavia, a ressalva de que, a partir de outubro de 1999, as notas fiscais de aquisição de materiais e serviços passaram, em larga medida, a ser emitidas contra Construtora Santa Isabel S.A. e Outra, conforme revelam os documentos acostados nos Anexos I a VI.

A explicação vem do fato, já historiado, de que a Construtora Santa Isabel S.A. sub-rogou-se nas obrigações da Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda assumidas no contrato de construção do *Passeio Shopping*, passando a Construtora Santa Isabel a responder, por 76,5606% das responsabilidades construtivas, a partir de outubro de 1999.

Nesta altura faço pausa, para depois continuar a repetição das razões da douda Representação da Fazenda, apenas para consignar a minha discordância com sua conclusão quanto ao fato de que, a Recorrente, subrogando-se nas obrigações da Cadiz Empreendimentos e Participações, assumidas no contrato de construção do Shopping, teria deixado de realizar suas atividades como “prestadora de serviços”, ao argumento de estar-se diante do chamado “autosserviço”. Ora, não se há de ouvidar que a assunção dos citados compromissos para a finalização da obra guardou relação direta com a aquisição das ações que ao final lhe garantiriam participação no capital social da FAC Centros Comerciais S.A.

E continua a promoção:

Todavia, ainda que assim não se entenda, parece estreme de dúvidas que a sub-rogação da Recorrente nas obrigações da Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda junto à FAC Centros Comerciais S.A. não teve o condão de transmutar a natureza jurídica do contrato de construção, do regime de administração para o de empreitada global.

O certo é que, conforme afirmado, se se tratasse, de fato e de direito, de um contrato de construção por empreitada global, todas as notas fiscais de aquisição de materiais e serviços, **desde o início da obra**, estariam emitidas contra a Construtora Santa Isabel S.A.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

**b)** a Prestação de Contas de que tratam as cláusulas Terceira, Parágrafo Sexto, Quarta e Sétima, Item 18, do contrato de construção, descreve, entre outros, as despesas do mês, as datas das contratações, o resultado do mês, os recebimentos, os saldos acumulados e a taxa de administração (fls. 216/223 do Anexo VII).

Ora, se a contratação dos serviços de construção civil fosse pelo regime de empreitada global, qual o sentido de haver previsão para prestação de contas?

No regime de empreitada global, conforme é cediço, o serviço é contratado por um preço fixo ajustado entre as partes, não importando ao contratante de que forma o contratado efetua suas despesas. Cumpriria, então, indagar qual a serventia da prestação de contas, de vez que a construtora contratada estaria adstrita, sob pena de ver seu lucro diminuir ou mesmo ter prejuízo, a efetuar despesas dentro do valor ajustado. Isto porque, consoante estabelece o § 1º do art. 55 da Lei nº 4.591/1964, na empreitada a preço fixo, o preço da construção é irredutível, independentemente das variações que sofrer o custo efetivo das obras e quaisquer que sejam suas causas.

A existência de prestação de contas no plano financeiro só se justifica, s.m.j., no contrato de construção civil pelo regime de administração.

**c)** a ora Recorrente Construtora Santa Isabel S.A. emitiu as Notas Fiscais de Serviços nºs 7707, em 06.08.1999, 7715, em 10.08.1999, e 7719, em 30.08.1999, cujos valores foram de R\$ 31.276,69, R\$ 28.685,44 e R\$ 50.000,00, respectivamente, descrevendo como natureza dos serviços “TX. ADM” e discriminando os serviços prestados, no seu corpo, como “Taxa de Administração obra CG-100” (docs. 192, 200 e 203 do Anexo VII).

Ora, se a contratação dos serviços de construção civil fosse pelo regime de empreitada global, por que razão a Recorrente teria emitido os referidos documentos fiscais cobrando taxa de administração de seus contratantes Cadiz Empreendimentos e Participações e Outros?

**d)** as Notas Fiscais de Serviços mencionadas na letra “c” foram escrituradas no Livro Fiscal *Registro de Apuração do ISS para Construção Civil* (RAPIS), na coluna *Honorários* da coluna *Administração* da coluna *Movimento Tributável* (doc. 224 do Anexo VII).

Ora, se a contratação dos serviços de construção civil fosse pelo regime de empreitada global, por que razão a Recorrente teria escriturado suas receitas na citada coluna e não na coluna *Empreitada ou Subempreitada Global* da coluna *Movimento Tributável*?





CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Constatamos, ademais, que o ISS incidente sobre as referidas notas fiscais foi devidamente recolhido através do documento de arrecadação DARM RIO (doc. 209 do Anexo VII) e regularmente lançado no Livro Diário da ora Recorrente (doc. 226 do Anexo VII).

À vista de todas estas evidências, não temos dúvida em afirmar que a natureza jurídica do contrato celebrado entre a Construtora Santa Isabel S.A. e as contratantes Cadiz Empreendimentos e Participações Ltda, BVA Administração de Bens S.A. e FAC Centros Comerciais S.A. é de construção civil pelo regime de administração.

A apuração da base de cálculo relativa aos serviços de construção civil executados sob o regime de administração há de ser feita segundo o comando inserto no art. 18 da Lei nº 691/1984:

Art.18. Nos serviços contratados por administração, a base de cálculo compreende os honorários, os dispêndios com mão-de-obra e encargos sociais, as despesas gerais de administração e outras, realizadas direta ou indiretamente pelo prestador.

Em paralelo ao imposto próprio, a ser recolhido nos moldes do transcrito art. 18 do CTM, responde o administrador de obras de construção civil pelo imposto relativo à mão de obra, inclusive de subcontratados, ainda que o pagamento dos serviços seja feito pelo dono ou contratante, nos termos previstos no art. 14, II, da Lei nº 691/1984.

Em que pese constar na fundamentação legal da Nota de Lançamento *sub censura* a menção ao art. 14, IV, do CTM, o lançamento guerreado pretendeu cobrar a Recorrente por imposto calculado como se o serviço tivesse sido prestado sob a modalidade de empreitada global, apurado mediante a base de cálculo prevista no art. 16 da Lei nº 691/1984, conforme facilmente se deduz dos autos. Neste passo, a verificação do correto cumprimento da responsabilidade tributária da Recorrente constitui, ao nosso sentir, matéria insindicável nestes autos.

Não obstante, juntou aos autos a Recorrente, a título de comprovação do requerido na letra “d” da requisição da Representação da Fazenda (fls. 492), a saber, *comprovantes de recolhimento do ISS retido e relativos às subempreitadas de serviços*, documentos de arrecadação DARM RIO com código de arrecadação de imposto retido de terceiros – 109-0 (fls. 210 a 215 do Anexo VII).

Mas isto é pouco relevante, no caso *sub examine*, pois, conforme acabamos de afirmar, o correto cumprimento da responsabilidade tributária, seja na forma do inciso IV, seja na forma do inciso II do art. 14 do CTM, é matéria insindicável nos presentes autos na medida em que à Recorrente está sendo exigido imposto como se tivesse prestado serviço sob a modalidade de empreitada global.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

## Acórdão nº 15.274

Por derradeiro, cumpre trazer à colação os julgamentos do RV 11.339, do RVO 10.140 e do RV 12.698, quando este Egrégio Conselho de Contribuintes, ao apreciar matéria idêntica, em que era Recorrente a mesma Construtora Santa Isabel S.A., exarou os Acórdãos nºs 12.758, 12.759 e 13.994, cujas ementas transcrevemos a seguir, cancelando as respectivas Notas de Lançamento, em decisão unânime:

ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – OBRA POR ADMINISTRAÇÃO – Sendo comprovada a efetividade da contratação de construção pelo regime de administração e a regularidade do recolhimento do tributo há de se reformar a decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento da Nota de Lançamento guerreada. Recurso Voluntário provido. Decisão unânime. (Acórdãos 12.758 e 12.759)

### ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – OBRA POR ADMINISTRAÇÃO

Sendo comprovada a efetividade da contratação de construção pelo regime de administração, torna-se indevida a exigência do ISS calculado sobre o valor total da obra. Recurso voluntário provido. Decisão unânime. (Acórdão 13.994)

Neste contexto, cumpre reconhecer a procedência da irrisignação da Recorrente e, por via de consequência, do seu pedido para cancelamento da Nota de Lançamento guerreada.

Todas as demais questões, inclusive o pedido de perícia, restam, a nosso juízo, prejudicadas. Por tal razão, entendemos sem serventia qualquer manifestação a respeito delas.

Face ao todo exposto, propomos seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para reformar a decisão recorrida e cancelar a Nota de Lançamento nº 900/2001.”

Nesse contexto, deixando registrada homenagem ao ilustre Representante da Fazenda autor da promoção adotada, pela abrangência com que organizou os fatos e o direito aplicável à espécie, voto DANDO PROVIMENTO ao recurso interposto, para que, reformando-se a decisão recorrida, tenha-se por cancelada a Nota de Lançamento nº 900, de 24.05.2001, peça inicial do presente.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**  
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Acompanho o voto do i. Conselheiro DOMINGOS TRAVAGLIA pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Entretanto, como representante neste colegiado da indústria da Construção Civil, não poderia deixar de registrar que tal demanda contenciosa poderia ter sido evitada se as autoridades fiscais, responsáveis pela verificação dos valores de ISS pagos pelas construtoras relativamente aos seus empreendimentos, não tivessem como prática usual e generalizada a adoção do arbitramento, o que somente deveria ser feito, como manda o comando legal, apenas em caráter excepcional.

Houvesse sido feita a verificação que, agora, em fase contenciosa, se realizou, todos os procedimentos, após o visto fiscal e que atribuíram a máquina pública, seriam desnecessários e a lide já teria, de há muito, sido resolvida.

A expectativa de todos nós, operadores da Construção Civil, é que, com o regime da Nota Fiscal Eletrônica, a prática, até então generalizada, do arbitramento, torne-se exceção e não regra.

Era o que eu tinha a declarar.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº  
Data da autuação:  
Rubrica:

04/375.840/2000  
27/10/2000  
Fls. 525

**Acórdão nº 15.274**

## A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CONSTRUTORA SANTA ISABEL S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.
- 2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator.
- 3) No mérito, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA** apresentou declaração de voto.

Ausente das votações o Conselheiro **ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR**, substituído pelo Suplente **MAURÍCIO ALVAREZ CAMPOS**, que não estava presente na votação da preliminar de prescrição intercorrente.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 03 de dezembro de 2015.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**DOMINGOS TRAVAGLIA**  
CONSELHEIRO RELATOR

**ROBERTO LIRA DE PAULA**  
CONSELHEIRO