



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

Sessão do dia 10 de dezembro de 2015.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 14.985

Recorrente: **FUNDAÇÃO HABITACIONAL DO EXÉRCITO - FHE**

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

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

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

ISS – RESPONSABILIDADE

A identificação inequívoca do prestador dos serviços de construção civil afasta a responsabilidade tributária prevista no inciso IV do art. 14 da Lei nº 691/84. 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. 246/252, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por FUNDAÇÃO HABITACIONAL DO EXÉRCITO – FHE em face da decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) que considerou **improcedente** (v. fls. 86) a impugnação à Nota de Lançamento nº 2021/2011, a qual lhe cobrou, na qualidade de responsável tributária, ISS de R\$ 227.636,28, relativo a serviços de construção civil realizados entre 2009 e 2011 para erguer dois blocos de apartamentos na Avenida das Américas, nº 17.300, no Recreio dos Bandeirantes.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

A Fundação contratou, em 14 de abril de 2009, a construtora Lopez Marinho Engenharia e Construções para a realização da obra, sob regime de empreitada total e ao preço de R\$ 24.314.000,00, com possibilidade de variação de 25% em tal valor para mais ou para menos, por meio de eventuais aditamentos, conforme instrumento de fls. 30-41. Pelo contrato, o pagamento de cada parcela mensal ficou condicionado à apresentação da guia quitada de ISS relativa a cada Nota Fiscal de mês anterior.

A documentação apresentada pela Fundação para obtenção de Visto Fiscal incluiu Licenças de Obras (fls. 3-10), indicando como área total construída 16.431,80 m². Incluiu também plantas (Anexo I) e Notas Fiscais (Anexo II).

De acordo com as fls. 46 a 48, a autoridade lançadora, após examinar as referidas plantas, constatou que, da área total informada na licença, cerca de 3.754 m² correspondiam a subsolo e guarita. Constatou também que não haviam sido computadas na licença as áreas de piscinas e as descobertas, num total de 1.134,48 m². A fim de estimar qual seria o custo mínimo dos serviços de construção em obra daquela espécie, a autoridade fiscal multiplicou fator baseado no Custo Unitário Básico da Construção (CUB) previsto pelo Sinduscon-RJ para a espécie na época, que seria de R\$ 648,38 por m², pela área total do empreendimento (incluindo a parte que não constava da licença de obra). No caso do subsolo, guarita, piscinas e área descoberta, aplicou um redutor de 50%, conforme preconizado pelo próprio Sinduscon. Como resultado desse cálculo, chegou a um valor de R\$ 9.804.828,30.

As Notas Fiscais do serviço de construção, faturadas pela Lopez Marinho na época e juntadas em cópias aos autos, informavam, em seu corpo, qual a parte de seu total que correspondia à mão-de-obra. A autoridade fiscal somou esses valores de mão-de-obra indicados nas Notas Fiscais, atualizando monetariamente no caso daquelas de 2009 e 2010, e apurou assim que as referidas Notas consideravam como custo líquido do serviço (isto é, abatidos os materiais), em valores de 2011, apenas R\$ 2.216.952,35. Isto é, quase cinco vezes menos que o supracitado valor apurado pelo órgão lançador a partir dos critérios do Sinduscon.

A partir desse cotejo, a autoridade fiscal concluiu que não havia teria sido oferecida à tributação, como base de cálculo, a diferença entre a avaliação pelo CUB do Sinduscon e a soma¹, monetariamente atualizada, do custo de mão-de-obra informado nas Notas Fiscais da Lopez Marinho. Por tal razão, efetuou na supracitada Nota o lançamento de ofício, arbitrando a base de cálculo conforme os critérios do Sinduscon e considerando que não teria sido recolhido o ISS incidente sobre a diferença entre essa base de cálculo arbitrada e aquela que decorreria dos valores de mão-de-obra indicados no corpo nas Notas Fiscais da construtora. Foi utilizada no lançamento a alíquota de 3%, conforme previsto na lei municipal para serviços de construção civil.

¹ Tal soma é indicada na Nota de Lançamento no campo “F”, sob o título “Movimento Econômico Não Tributável”, porque já teria sido tributado, na medida em que constava das Notas Fiscais e da escrituração fiscal da prestadora de serviços.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

Na peça impugnatória (fls. 49), a Fundação argumentara, essencialmente, que a construtora Lopez Marinho Engenharia e Construções Ltda. **já havia recolhido, a título de ISS relativo àquela obra**, a quantia total de **R\$ 491.812,05**, o que seria mais do que suficiente para quitar o já citado valor de R\$ 227.636,28 indicado na referida Nota de Lançamento. Em amparo à sua alegação, a Fundação juntou as cópias de 17 DARMs (documentos de arrecadação municipal), que seguem às fls. 50-67. Onze desses DARMs fazem referência apenas ao código de obra de número 167. Os outros seis não contêm qualquer identificação. No entender da impugnante, uma vez que a Nota de Lançamento se fundamentara em errônea presunção de insuficiência de recolhimento de ISS em face do volume dos serviços prestados, o lançamento deveria ser declarado improcedente.

Em sua sucinta instrução para julgamento de primeira instância (fls. 70), a autoridade lançadora defendeu a manutenção do lançamento, argumentando, em síntese, que o valor atribuído aos serviços no corpo das notas fiscais da construtora não poderia prevalecer como base de cálculo do imposto, por ser muito inferior àquele estimável com base nos parâmetros do Sinduscon-Rio, o que configuraria flagrante insuficiência de pagamento em face do volume dos serviços prestados. Assim, presente estaria o supedâneo para o arbitramento com base nos parâmetros do Sinduscon-Rio, conforme previsto no ordenamento tributário municipal. Além disso, de acordo com essa primeira informação da autoridade lançadora, **a escrituração fiscal do sujeito passivo reproduziria o teor das Notas Fiscais**. Nenhuma palavra dedicou tal instrução à alegação de que existiria prévio pagamento suficiente para quitar com sobras o valor da Nota.

Foi com base na referida instrução que a autoridade julgadora de primeira instância prolatou sua decisão, cientificada à impugnante em 17 de abril de 2012, conforme comprovante postal de fls. 91-verso. O Recurso Voluntário foi interposto em 16 de maio do mesmo ano, conforme protocolo mecânico apostado na petição de fls. 94. Portanto, é tempestivo.

Na decisão recorrida, a CRJ destaca que os titulares de direitos sobre prédios são responsáveis tributários pelo ISS da construção, nos termos do art. 14, IV, da Lei nº 691/84. E que também são responsáveis os tomadores de serviço em geral, nos termos do inciso IX do mesmo artigo, quando não exigirem documentos fiscais idôneos do prestador. O parecer que embasou a decisão *a quo* destaca também que, segundo o art. 73 do Decreto nº 10.514/91 (Regulamento do ISS), a base de cálculo do ISS sobre a construção civil poderá ser arbitrada a partir da média dos valores mensais do CUB do Sinduscon-RJ ao longo da obra, atualizados para o mês de sua conclusão. Salientou ainda que o CUB do Sinduscon não computa custos decorrentes de fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone interno, aquecedores, play-grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligação de serviços públicos e despesas com instalações, funcionamento e regularização do condomínio, além de diversos outros itens especiais, impostos e taxas, projeto (incluindo honorários profissionais, material de desenho e cópias), remuneração da construtora e remuneração do incorporador.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

Agregou a CRJ que, desde a Portaria F/CIS ° 123, de 1º de janeiro de 2014, o sistema informatizado fazendário que arbitra a base de cálculo do ISS na construção civil aplica apenas a parte do CUB referente à mão-de-obra.

Por fim, asseverou que a prática do mercado costuma atribuir 50% do valor total de uma construção ao custo da mão-de-obra. Aplicado tal percentual ao supracitado valor contratual de R\$ 24.314.000,00, o custo do serviço na obra em questão seria de R\$ 12.157.000,00, bem maior até que os R\$ 9.804.828,30 arbitrados pelas autoridades do ISS.

Uma vez que, **conforme instrução do órgão lançador**, os valores arbitrados a partir do CUB (já descontado o valor dos materiais) teria sido bem maior que o indicado pelas Notas Fiscais e **pela escrituração**, entendeu a CRJ que era devida a Nota de Lançamento. Nem o parecer da F/SUBTF/CRJ nem a decisão decorrida fizeram menção pormenorizada à alegação da impugnante sobre suficiência de pagamento prévio de imposto relativo à obra por parte do prestador. Apenas na parte do relatório abordou-se o tema, agregando o seguinte comentário genérico: “a empresa possui escrituração fiscal municipal regular – REMAS – que comprova as deduções efetuadas no cálculo do ISS pago” (v. fls. 80).

O argumento do Recurso Voluntário é, em síntese, o mesmo da impugnação: o ISS pago pela construtora e relativo à obra em questão não teria sido somente aquele incidente sobre o valor de mão-de-obra indicado no corpo das Notas Fiscais, mas sim muito mais, bem acima do suficiente para cobrir todo o imposto resultante da obra calculado conforme arbitramento da própria autoridade fiscal. Afirma que a base de cálculo relativa a essa obra e oferecida à tributação pela prestadora teria sido de R\$ 16.393.739,48, maior até mesmo que os 50% do custo total do contrato, invocados no parecer da decisão recorrida com base na alegada prática do mercado.

Alega a Recorrente que os valores de mão-de-obra indicados nas Notas Fiscais se destinavam apenas à apuração de contribuição previdenciária ao INSS, e não para fins de apuração da base de cálculo do ISS. Juntou novamente cópias de DARMs de ISS pagos, alegando que se refeririam à obra em questão. Tais guias corresponderiam ao imposto calculado com base nos R\$ 16.393.739,48 acima referidos. Juntou também relatório de conciliação, para demonstrar a correlação de tais guias com a obra em questão. Ressalte-se que a Recorrente não questionou, nesse momento, a alegação da autoridade lançadora de que a escrituração fiscal do sujeito passivo para o ISS indicaria para a obra o mesmo que suas Notas Fiscais.

Em face do Recurso, a Representação da Fazenda solicitou à Sra. Presidente que encaminhasse os autos novamente ao órgão lançador, para que este prestasse nova informação fundamentada sobre as alegações e provas aduzidas pela Recorrente, especialmente no que tange a ter havido ou não recolhimentos de ISS, relativos à obra, suficientes para cobrir, com sobras, todo o ISS a ela referente, conforme arbitrado pela própria autoridade fiscal. A Sra. Presidente deferiu o pedido e os autos foram baixados em diligência.

Acórdão nº 15.283

A resposta do órgão lançador foi novamente sucinta e em termos novamente pouco esclarecedores. Em síntese, afirmou que os documentos juntados com o Recurso já haviam acompanhado a impugnação e que a pretensão da Recorrente seria abater, da base de cálculo do ISS, não só os materiais, mas a íntegra das Notas Fiscais, incluindo materiais e equipamentos, o que é vedado. Reiterou que teria havido insuficiência de pagamento e que a Nota de Lançamento seria devida.

Na sequência, a Recorrente, tendo obtido certidão de inteiro teor dos autos e tomando conhecimento da citada manifestação, juntou novos documentos, objetivando, mais uma vez, demonstrar a correlação entre a obra e os DARMs pagos em valores que superariam o decorrente do arbitramento. Tais documentos ressaltam que a obra **fora registrada sob o número 167 no Livro Diário e no Livro de Registro de Apuração do ISS para a Construção Civil – RAPIS**. Que as Notas Fiscais emitidas para a obra indicariam o mesmo código 167. Que o montante da apuração fiscal referente à obra era lançado na linha do RAPIS relativa ao código 167. **Que as notas fiscais de materiais adquiridos para a obra foram escrituradas sob o mesmo código 167 no livro Registro de Entrada de Materiais e Serviços de Terceiros (REMAS)**. A Recorrente juntou ainda planilha em que demonstraria, a partir dos supracitados registros no RAPIS e no REMAS, que o valor oferecido à tributação pela construtora em relação à obra identificada pelo código 167 seria maior que o arbitrado pelas autoridades do ISS. Os DARMs pagos de ISS incluídos na planilha totalizariam R\$ 491.812,06 e, portanto, cobririam com sobras o imposto decorrente do arbitramento.

Admitiu a Recorrente para o fato de que alguns dos DARMs juntados não faziam menção expressa ao código 167. Mas explicou que isso se deveria à instituição da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – Nota Carioca em agosto de 2010, já que, a partir de então, os DARMs passaram a ser emitidos pelo site da própria Prefeitura e deixaram de fazer referência ao código da obra. Mas destacou que os DARMs mantiveram referência às Notas Fiscais correspondentes. E as Notas Fiscais referidas nesses DARMs conteriam o supracitado código 167, relativo à obra em questão.

A partir de tais alegações e documentos, a Recorrente, colocando-se à disposição para qualquer outro esclarecimento, solicitou que os autos fossem novamente encaminhados ao órgão lançador, para que aquele órgão respondesse objetivamente a três perguntas:

- 1) Seria correto afirmar que o contribuinte recolheu R\$ 491.812,06 em relação à obra registrada no RAPIS com o código 167?
- 2) Esse valor é superior ao valor de R\$ 227.636,28, exigido na Nota de Lançamento?
- 3) Esse valor ingressou no Tesouro Municipal?



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

Este Representante da Fazenda, por não considerar esclarecedora a as respostas anteriores do órgão lançador, bem como considerando as provas acrescidas aos autos pela Recorrente, solicitou à Sra. Presidente que os autos fossem novamente baixados em diligência, para que o órgão lançador complementasse sua instrução. A Sra. Presidente concordou e os autos foram novamente baixados.

A resposta do órgão lançador foi, em síntese, a seguinte:

1)os valores de materiais para a obra escriturados mensalmente no REMAS foram sempre inferiores aos valores de materiais indicados pelas Notas Fiscais de construção acostadas aos autos;

2)há, portanto, claro indício de aquisição de materiais desacompanhados das Notas Fiscais;

3)Tendo havido aquisição de materiais sem as cofrespondentes Notas Fiscais, somente se podem considerar como deduzidos os valores decorrentes das medições efetuadas pela própria prestadora durante a obra, e que seriam os indicados no corpo de suas Notas Fiscais de Serviços; e

4)no que tange às perguntas formuladas pela Recorrente em sua última manifestação, o órgão lançador informou que: (A) o contribuinte efetivamente recolheu ISS no valor de R\$ 491.812,06; (B) esse valor é superior ao exigido na Nota de Lançamento; e (C) a entrada ou não desse valor no Tesouro seria *irrelevante*, na medida em que não haveria possibilidade de se quantificar o valor real dos materiais aplicados na obra, em face do acima exposto.

Conclui o órgão lançador que, “se a construtora, realmente, recolheu ISS a maior, a solução seria entrar com pedido administrativo de restituição do indébito e anular o presente lançamento, o qual foi constituído totalmente conforme a legislação tributária em vigor”.”

A Representação da Fazenda opinou pelo PROVIMENTO do recurso.

É o relatório.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

VOTO

Em sessão de 19/11/2015, o Conselho de Contribuintes, fiel à orientação fixada em decisões anteriores, por unanimidade, deu provimento ao RV 12.879, prolatando o Acórdão nº 15.263, assim ementado:

ISS – RESPONSABILIDADE. A identificação inequívoca do prestador dos serviços de construção civil afasta a responsabilidade tributária prevista no inciso IV do art. 14 da Lei nº 691/84. Recurso voluntário provido. Decisão unânime.

Não poderia ser outra a decisão deste Colegiado.

Ao atribuir responsabilidade tributária aos titulares de direitos sobre prédios e aos contratantes de obras e serviços que não identifiquem o prestador, teve a lei por objetivo impedir que a omissão do tomador não permitisse à autoridade fazendária fiscalizar o contribuinte do ISS, o prestador do serviço. Identificado este, cumpre sobre ele se exercer a fiscalização e dele exigir o pagamento do tributo porventura devido.

No caso presente, a prestadora dos serviços – LOPEZ MARINHO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA – acha-se perfeitamente identificada por documentos constantes dos autos, inclusive contrato (fls.30/41) e notas fiscais de serviços, referentes à obra contratada (indicada pelo código 167), ficando assim afastada a responsabilidade tributária do tomador dos serviços. Não se acha demonstrado, nos autos, que a Recorrente tenha deixado de exigir do prestador a apresentação de documentos fiscais idôneos.

Todavia, ainda que assim não fosse, o ISS incidente sobre a obra já se acha comprovadamente pago, conforme demonstra o douto Representante da Fazenda, em seu parecer, cujos fundamentos tomamos de empréstimo, para que integrem o presente voto:

Pelo que se depreende da última manifestação do órgão lançador, sua presunção quanto ao valor de ISS buscaria fundamento na alegada inidoneidade de informações sobre o valor de materiais incorporados na obra constantes do livro REMAS - na medida em que tais valores seriam **inferiores** aos resultantes daquilo que foi informado nas Notas Fiscais da prestadora da construção civil.



CONSELHO DE CONTRIBUINTE



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

Ora, o fato de o valor dos materiais registrados no REMAS ser superior não reduz, mas sim eleva a base de cálculo do ISS, na medida em que tal valor é o subtraendo na conta que parte do valor total da Nota Fiscal da construtora para chegar ao valor da base de cálculo do ISS. E de todo modo, equívocos na emissão do documento fiscal não levam à presunção absoluta de insuficiência de recolhimento do ISS: é possível, e demonstrável, que a **escrituração fiscal** teria sido correta e o recolhimento teria derivado dessa escrituração correta, e não dos valores indicados nas Notas Fiscais da construtora (sem prejuízo da aplicação da sanção eventualmente cabível pelo equívoco na emissão do documento fiscal). E restou sem refutação a farta documentação probatória carreada aos autos pela Recorrente para caracterizar o total adimplemento da obrigação tributária pelos pagamentos efetuados previamente à emissão da Nota de Lançamento.

Agregue-se a isso o fato de que a autoridade lançadora respondeu **positivamente** à indagação sobre ter sido pago pelo contribuinte ISS até superior ao valor exigido na Nota de Lançamento - indagação essa que, em seu enunciado, claramente fazia referência ao ISS referente à obra, identificada pelo código 167 no livro Registro de Apuração do ISS na Construção Civil.

Releva notar também que, em sua última instrução, a autoridade lançadora não reitera sua colocação, feita em primeira instância, de que a escrituração fiscal teria seguido as informações das Notas Fiscais de Serviços.

Uma vez adimplida por completo a obrigação tributária, não há que se constituir o crédito tributário respectivo. Extinta a obrigação tributária pelos pagamentos espontâneos, cabe à Administração Fiscal tão somente homologar tais pagamentos, operando-se os efeitos previstos no supracitado art. 150 do CTN. Não faz sentido atuação administrativa para dotar de liquidez e certeza uma dívida tributária, se o contribuinte já a extinguiu, pelo pagamento, antes de qualquer procedimento fiscal.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do recurso voluntário.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo nº
Data da autuação:
Rubrica:

04/374.272/2011
21/09/2011
Fls. 263

Acórdão nº 15.283

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **FUNDAÇÃO HABITACIONAL DO EXÉRCITO - FHE** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 17 de dezembro de 2015.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES
CONSELHEIRO RELATOR