

## Acórdão nº 17.878

Sessão do dia 09 de dezembro de 2021.

Publicado no D.O. Rio de 19/01/2022

### RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 10.602

Recorrente: **INCASA CONSTRUÇÕES LTDA.**

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

Relatora: Conselheira **LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**

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

### **ISS – NOTA DE LANÇAMENTO – ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – SERVIÇOS ANTERIORMENTE TRIBUTADOS – DEDUÇÃO**

*Mantém-se a base de cálculo do ISS, arbitrada na forma regulamentar, quando não são oferecidos elementos de prova que justifiquem a sua modificação, excluindo-se, no entanto, os valores comprovadamente referentes a serviços já tributados. Inteligência do inciso VII, do art. 34, da Lei nº 691/1984, observado o art. 73 do Decreto nº 10.514/1991. Recurso Voluntário parcialmente provido. Decisão unânime.*

### **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 201/206, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por INCASA CONSTRUÇÕES LTDA. contra a decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada à Nota de Lançamento nº 1105, notificada em 20/07/2004 (v. fls. 95), cobrando diferença de ISS sobre serviços de construção civil sinalizados na Licença de Obras de nº 08/0176/2002, referente às casas 1 e 2 do nº 91 da Servidão B do PLT 51/PAL 44.133.

## Acórdão nº 17.878

A diferença decorreu da aplicação de uma alíquota de 3% sobre base de cálculo arbitrada, com base na legislação municipal, a partir do valor do CUB (Custo Unitário Básico da Construção) divulgado pelo Sinduscon-RJ. No caso da NL aqui tratada, tal base de cálculo deriva de uma área total de 434,16 m<sup>2</sup>.

A petição impugnatória afirmou, em síntese, que:

– não há base para o arbitramento, pois não se está diante de qualquer das hipóteses do art. 34 da Lei nº 691/1984;

– a Fiscalização desconsiderou solenemente os termos do contrato de construção celebrado entre a Construtora e o impugnante;

– o referido instrumento prevê a contratação da obra sob o regime comumente conhecido como “obra por administração”, no qual, ao contrário do regime de “obra por empreitada total ou global” – no qual são incluídos num único contrato e num só preço todos os insumos (materiais e serviços) necessários à execução da obra – a construtora somente cobra por seus serviços a “taxa de administração” e o reembolso pela cessão da mão de obra própria;

– ao invés de ser primeiramente analisado se o preço contratado estaria de acordo com o estipulado no contrato e assim refletido nas respectivas notas fiscais e, por conseguinte, se as bases de cálculo encontravam-se corretamente escrituradas no livro fiscal próprio, bem como o ISS recolhido, e se houve a retenção correta do tributo relativamente a terceiros, nas hipóteses de responsabilidade previstas na lei, a Prefeitura adotou como “procedimento padrão”, antes de qualquer outro, a determinação do valor de ISS a partir da aplicação da alíquota de 3% sobre o valor obtido pelo produto do CUB pela área construída, apurando-se um “saldo” para ser comparado com os recolhimentos efetuados;

– é claro que, em tal caso, a tendência é a de ocorrerem distorções, as quais resultam, em sua grande maioria, nos saldos positivos em favor do Fisco. Aliás, a comparação é absolutamente discrepante, haja vista a inconsistência dos dados e a não uniformidade dos elementos que estão sendo objeto de comparação. Da forma como a Secretaria Municipal de Fazenda procede, pelo visto, sempre será detectada insuficiência de recolhimentos;

– não seria possível descaracterizar, portanto, que o volume dos serviços prestados de execução de mão de obra teria sido insuficiente para a execução de certa obra. É necessário analisarmos sistematicamente esses serviços frente ao descrito no projeto. Talvez pela complexidade dessa tarefa, a autoridade fazendária não queira assumir essa incumbência;

– faltam à Prefeitura elementos que indiquem que houve “flagrante” diferença entre os recolhimentos efetuados e o volume dos serviços prestados;

– A Prefeitura desconsiderou recolhimentos de ISS de terceiros efetuados pela incorporadora (Jardins do Recreio Ltda).

## Acórdão nº 17.878

– a Fiscalização equivocou-se ao utilizar o “CUB cheio” (materiais e serviços) para o cálculo da base arbitrada, o que só corresponderia a hipóteses de construção por empreitada global, conforme Portaria F/CIS nº 123/2004, e não aplicou redutor para as áreas de varanda;

– a incorporação é atividade distinta da construção (a Jardins do Recreio era incorporadora), vendendo apenas imóvel a ser entregue no futuro, não serviços de construção;

Em sua instrução para julgamento de primeira instância, a autoridade lançadora destacou que o ISS fora arbitrado conforme critérios do Decreto nº 9.282/1990, ou seja, considerando-se 3% do custo total calculado através do CUB do Sinduscon indicado pela OS F/CIS 03/2000. Como o movimento econômico indicado pela empresa para a obra não alcançasse o calculado pelo CUB na forma acima, eram de se aplicar o art. 34, VII, e o art. 14, IV, ambos da Lei nº 691/1984.

Afirmou que somente haviam sido desconsiderados dois tipos de recolhimentos de ISS, dentre os apresentados pela contribuinte: aqueles que não referiam o local da obra e aqueles referentes a subempreitadas ocorridas em 2004, exercício para o qual a legislação não permitia a dedução.

Salientou que o lançamento havia sido emitido em nome da Incasa, que era a construtora, não a incorporadora, de modo que o fato de a proprietária (Jardins do Recreio) ter vendido ou não alguma unidade não era relevante.

Agregou que a OS F/CIS nº 03/2000 só permitia a redução de 50% no caso de áreas descobertas, não para áreas de varandas tais como as da obra em questão.

Quanto aos valores de CUB utilizados, salientou que o arbitramento observara a Portaria F/CIS 123/2004, que determinava, somente a partir do exercício de 2004, uso de CUB expurgado de materiais.

E militou pelo indeferimento da impugnação.

Em sua primeira manifestação nos autos, a FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ assinalou ter o lançamento deduzido duas vezes a nota fiscal de materiais de nº 4.140, emitida pelo fornecedor Compostela Distribuidor Ltda., no valor de R\$ 1.055,32. Assim, era de se proceder a correspondente correção nos campos da Nota de Lançamento dedicados a movimento não tributável, base de cálculo, valor histórico do imposto e saldo a pagar (o qual ficou, portanto, ligeiramente mais alto). Os autos seguiram para as autoridades do ISS com essa proposição.

## Acórdão nº 17.878

Não chegou a ser emitida formalmente uma versão retificada da Nota de Lançamento. Limitou-se a autoridade lançadora a despachar, as fls. 149-v, “sugerindo retificar o lançamento” nos termos preconizados e/ou decorrentes da manifestação da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ. A Gerência responsável pelo lançamento despachou no sentido de cientificar dessa proposta a impugnante. A contribuinte assinou nos autos ter tido ciência e retirado cópia da proposta de retificação do lançamento.

Esgotado o prazo para apresentação de nova impugnação, voltaram os autos à FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ, para julgamento do litígio.

Em suas razões de decidir, a FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ assinalou que, ainda que a Incasa eventualmente não fosse a prestadora do serviço vinculado ao ISS faltante, responderia tributariamente pelo imposto na forma do art. 14, IV, da Lei nº 691/1984, salvo se apresentasse o recolhimento por esses serviços, fossem próprios ou de terceiros.

Destacou que a legislação fixava parâmetros objetivos para a apuração da expectativa de preço de serviços de construção civil. Por isso, quando o preço declarado por um contribuinte ficava abaixo do preconizado por tais parâmetros, caracterizava-se a hipótese do art. 34, VII, da Lei nº 691/1984, que determina o arbitramento da base de cálculo do ISS ante flagrante insuficiência de recolhimentos espontâneos. E o art. 73 do Regulamento do ISS previa que esse arbitramento utilizasse o CUB do Sinduscon para fins de apuração.

Enfatizou que o próprio Sinduscon deixava claro em suas publicações que, nos valores de CUB que divulgava, não se incluem custos de remuneração da construtora, remuneração da incorporadora, tributos, instalações de ar condicionado e interfonos, ajardinamento, playground, fundações especiais, elevadores etc. E isso evidenciaria que o CUB do Sinduscon é apenas um parâmetro de custo mínimo da obra.

Salientou que os quadros juntados pela fiscalização aos autos evidenciavam terem sido examinados todos os documentos colacionados pela contribuinte antes do lançamento. Todavia, reconheceu que havia equívocos a corrigir no crédito tributário. Primeiro, o supracitado duplo cômputo da NF 4.140 para fins de dedução da base de cálculo. Por outro lado, era de se deduzir o ISS referente à NF nº 296 do fornecedor Belota Carpintaria e Marcenaria, no valor de R\$ 868,96, vez que, ao contrário do que indicara o lançador, tal nota fora apresentada junto com o respectivo comprovante de pagamento do imposto.

Quanto ao questionamento relativo às varandas, salientou que todas eram cobertas, conforme demonstravam as plantas baixas do 1º e 2º pavimento de cada casa, bem como as de cortes e fachadas. E pela OS F/CIS 03/2000, a redução de 50% na área tributável só se aplica a áreas descobertas.

Por fim, enfatizou que a atividade do lançador era vinculada, nos termos do art. 142 do CTN.

## Acórdão nº 17.878

Saliente-se que o parecerista da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ militou pelo indeferimento da impugnação, em face dos fatos acima expostos, com manutenção do valor objeto da (proposta de) retificação já cientificada. A decisão do Sr. Coordenador da FP/SUBEX/CRJ se limitou a julgar improcedente a impugnação e a manter a Nota de Lançamento nos termos da retificação proposta, a qual, como destacado acima, levaria a base de cálculo a aumentar em R\$ 1.055,32. Não se referiu, aqui, à supracitada necessidade de dedução referente à NF nº 296 do fornecedor Belota Carpintaria e Marcenaria, no valor de R\$ 868,96.

Em sua petição recursal, a Incasa reitera parte dos argumentos já brandidos em sua impugnação. Basicamente, critica o Fisco por ter partido para o arbitramento sem sequer examinar as informações constantes no contrato de construção e nos livros e documentos fiscais. Alega que, em face do art. 148 do CTN, não se poderia arbitrar sem provas de ter havido omissão ou má fé por parte do contribuinte. Reitera que não teria incorrido em qualquer das hipóteses do art. 34 da Lei nº 691/1984.

Insiste na argumentação sobre o uso de CUB “cheio” pelo lançamento.

Insiste que não teriam sido deduzidos recolhimentos a terceiros que deveriam reduzir a base de cálculo do imposto lançado. Afirma que, computadas tais deduções, o saldo a pagar seria de R\$ 4.022,50, conforme memória de cálculo que apresenta às fls. 189. Mas não apresenta planilha correlacionando os valores utilizados em tal memória com documentos específicos dentre os juntados. Tampouco rebate a fundamentação do lançador de que somente haviam sido desconsiderados dois tipos de recolhimentos de ISS, dentre os apresentados pela contribuinte: aqueles que não referiam o local da obra e aqueles referentes a subempreitadas ocorridas em 2004, exercício para o qual a legislação não permitia a dedução.”

A Representação da Fazenda opinou pelo provimento parcial do recurso.

É o relatório.

## Acórdão nº 17.878

### V O T O

O lançamento dos créditos tributários possui sempre normas rígidas que têm que ser perfeitamente seguidas para sua validade.

No presente caso, não é diferente.

Embora a Recorrente sustente que somente poderia o Fisco arbitrar a base de cálculo, com base no CUB, se fossem verificadas inconsistências entre suas notas e pagamentos e sua escrita fiscal e contábil.

Não tem razão a Recorrente.

O art. 34, VII da Lei nº 691/1984, assim dispõe:

Art. 34. O valor do imposto será lançado a partir de uma base de cálculo arbitrada, sempre que se verificar qualquer das seguintes hipóteses:

[...]

VII – flagrante insuficiência do imposto pago em face do volume dos serviços prestados.

Essa “flagrante insuficiência” constante do transcrito dispositivo legal deve ser calculada com base em elementos que reflitam objetivamente a realidade de mercado, e não em elementos probatórios produzidos pela Recorrente, unilateralmente, como, por exemplo, suas escritas fiscal e contábil.

A realidade de mercado é calculada a partir dos valores do CUB, que refletem apenas o custo mínimo de uma obra, conforme enfatiza o próprio Sinduscon, e não o custo padrão total da obra, como sustenta a Recorrente.

Definida, neste caso, a “flagrante insuficiência” constante da Lei, já sabendo que é caso de arbitramento da base de cálculo, vejamos o que nos diz o Decreto nº 10.514/1991, Regulamento do ISS, na redação vigente à época dos fatos geradores autuados:

Art. 73. A base de cálculo do ISS será arbitrada, de acordo com o custo total da obra, obtido do produto da área global pelo custo unitário básico da construção civil, sempre que ocorrer qualquer das hipóteses do art. 34, incisos I a VIII, da Lei nº 691 de 24 de dezembro de 1984.

## Acórdão nº 17.878

§ 1º O arbitramento será feito, a partir da média dos custos unitários publicados pelo Sindicato Estadual da Construção Civil (art.54 da Lei Federal nº4.591/64), apurados, mensalmente, no período da obra, atualizados para o mês da sua conclusão, de acordo com a variação da Unidade de Valor Fiscal do Município – UNIF.

§ 2º Uma vez arbitrada a base de cálculo do ISS, seguir-se-á o procedimento determinado nos arts.71 e 72 do presente Regulamento.

Importante que se ressalte que a autoridade lançadora informou ter adotado valor do CUB já expurgado dos custos de materiais, muito embora a Recorrente alegue que o ISS incide sobre os materiais, ao ser adotado o CUB cheio. Na realidade a Recorrente entende que deveriam ter sido deduzidas todas as notas de materiais apresentadas, que, entretanto, não puderam ser deduzidas na totalidade, por algumas conterem endereço da obra diverso ou se referirem parcialmente a imóvel diverso, entretanto, devem ser deduzidos referentes à Nota Fiscal nº 296, (documento anexo nº 40) do fornecedor Belota Carpintaria e Marcenaria, no valor de R\$ 868,96 (oitocentos e sessenta e oito reais e noventa e seis centavos), anteriormente tributado, conforme aponta corretamente o relator do parecer que embasou a decisão de primeira instância, às fls. 167.

Por todo o exposto, considerando que a Nota de Lançamento observou todos os ditames legais para a sua validade, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reformando-se a decisão recorrida apenas para excluir da base de cálculo do lançamento a Nota Fiscal nº 296, emitida por Belota Carpintaria e Marcenaria, no valor de R\$ 868,96 (oitocentos e sessenta e oito reais e noventa e seis centavos).

## A C Ó R D ã O

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

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

**Acórdão nº 17.878**

Ausentes da votação os Conselheiros DANIEL PEREIRA DA COSTA, HEVELYN BRICHI CARDOZO MALANCHINI e CARLA NASCIMENTO DE OLIVEIRA, os dois primeiros substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes DANIELA QUEIROZ ROCHA e EDUARDO GAZALE FEO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 13 de janeiro de 2022.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**  
CONSELHEIRA RELATORA