

Acórdão nº 17.879

Sessão do dia 09 de dezembro de 2021.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 12.496

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 – PROCEDÊNCIA

Mantém-se a base de cálculo do ISS, arbitrada na forma regulamentar e acolhida na decisão de primeira instância, quando não são oferecidos elementos de prova que justifiquem a sua modificação. Inteligência do inciso VII, do art. 34, da Lei nº 691/1984, observado o art. 73 do Decreto nº 10.514/1991. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 287/291, 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 1211, notificada em 28/06/2005 (v. fls. 164), cobrando diferença de ISS sobre serviços de construção civil sinalizados na Licença de Obras de nº 08/0025/2005, referente às casas 1 e 2 da Rua Jorge Zahar, nº 172.

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 435,24 m².

Acórdão nº 17.879

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 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;

Acórdão nº 17.879

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.

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.

Afirmou que todos os documentos apontados pela contribuinte em seus quadros demonstrativos haviam sido abatidos.

Quanto aos valores de CUB utilizados, salientou que o arbitramento observara a Portaria F/CIS 123/2004, que determinava, a partir do exercício de 2004, uso de CUB expurgado de materiais. Para os demais exercícios sinalizados na licença de obras (2001 a 2003), fora usado o CUB cheio (com base na legislação anterior). Afirmou que o CUB usado em 2004 foi a média destes CUBs.

E militou pelo indeferimento da impugnação.

Em suas razões de decidir, a FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ 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.

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, I, II e IV, da Lei nº 691/1984, salvo se apresentasse o recolhimento por esses serviços, fossem próprios ou de terceiros.

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 interphones, ajardinamento, playground, fundações especiais, elevadores etc. E isso evidenciaria que o CUB do Sinduscon é apenas um parâmetro de custo mínimo da obra.

Acórdão nº 17.879

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. Pontuou que, somente para obras mais recentes todas as varandas são reduzidas, por força da OS F/CIS 04/2006.

Agregou que o art. 6º da Instrução F/CIS 04/2006 orientava a tomar como período de realização da obra preferencialmente o constante da licença de obras, e esta indicava início de obras em 2001. Afirmou que não havia nos autos elemento mais robusto a indicar o contrário, pois as meras notas de prestadores juntadas pela própria Incasa não eram parâmetro seguro, justamente porque não haviam sido identificadores prestadores de boa parte da obra.

Quanto à questão dos materiais, assinalou que o lançamento observara, sim, a Portaria F/CIS nº 123/2004, expurgando do CUB os materiais em 2004 e mantendo-os nos exercícios de 2001 a 2003, refletindo assim as legislações vigentes nos diferentes períodos da obra. Explicou que o valor do CUB constante na nota de lançamento era a média aritmética do CUB de todos os meses de duração da obra, sendo que, no cálculo desta média, adotara-se o cuidado de expurgar materiais no CUB dos meses de 2004. A média havia sido atualizada monetariamente para a data de conclusão da obra.

Pontuou ainda a FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ que o CUB usado no lançamento sequer fora aquele representativo para a construção civil, mas o específico para obras daquele tipo.

Por fim, realçou que, sendo o sujeito passivo a Incasa, que não era incorporadora, mas sim a prestadora da construção, pouco importava ter havido ou não comercialização de unidades antes do “Habite-se”. E a Incasa, além de ser contribuinte de seus próprios serviços, respondia tributariamente pelo ISS de toda a obra, como mais acima explicado.

Não há, nos autos, comprovante da ciência da contribuinte sobre a decisão recorrida. De toda sorte, a própria interposição do Recurso Voluntário e seus termos indicam inequívoco conhecimento da decisão, o que dispensa a formalidade da intimação para ciência, conforme art. 24 do Decreto nº 14.602/1996. E em tais circunstâncias, é de ser considerada tempestiva a interposição do Recurso.

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. E reitera que não teria incorrido em qualquer das hipóteses do art. 34 da Lei nº 691/1984.”

Acórdão nº 17.879

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

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:

Acórdão nº 17.879

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.

§ 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.

Por todo o exposto, considerando que o lançamento observou todos os ditames legais para a sua validade, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantendo a Nota de Lançamento nº 1.211/2005.

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, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Acórdão nº 17.879

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 FÉO.

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