

**Acórdão nº 17.880**

Sessão do dia 09 de dezembro de 2021.

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

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 14.640**

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. 273/277, 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 471-Série A, notificada em 11/05/2004 (v. fls. 87), cobrando diferença de ISS sobre serviços de construção civil sinalizados na Licença de Obras de nº 08/0201/2002, referente à casas 1 do nº 131 da Servidão B do PLT 51 55, Rua Projetada B, no Recreio.

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 217,08 m<sup>2</sup>.

## Acórdão nº 17.880

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 Prefeitura desconsiderou, na apuração do movimento não tributável, parte do faturamento referente a materiais empregados na obra;

## Acórdão nº 17.880

– 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.

Salientou que o lançamento havia sido emitido contra a Incasa, que era a construtora não contra a incorporadora (Jardins do Recreio S.A.). Portanto, era irrelevante ao lançamento o fato de a proprietária do imóvel tê-lo vendido ou não.

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

Afirmou que somente haviam sido desconsiderados dois tipos de recolhimentos de ISS, dentre os apresentados pela contribuinte: aqueles que não referiam o endereço da obra e aqueles que referiam a casa 2 do mesmo logradouro (portanto, imóvel distinto), o que se evidenciava nos demonstrativos da fiscalização.

Quanto aos valores de CUB utilizados, salientou que o arbitramento observara a Portaria F/CIS 123/2004, que determinava uso de CUB expurgado de materiais para o período da obra ocorrido em 2004.

E militou pelo indeferimento da impugnação.

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

Destacou 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.

## Acórdão nº 17.880

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

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.

Agregou que o CUB utilizado no lançamento havia sido o específico para aquele tipo de obra, consideradas as características do projeto. E que as deduções de materiais e subempreitadas haviam observado a legislação vigente segundo cada período da obra.

Pontuou que os valores de NFs de materiais e serviços desconsideradas na apuração da base de cálculo não referiam endereço da obra ou o atribuíam a endereço diverso (casa 2), ou se referiam a período para o qual a legislação então vigente não permitia a dedução de materiais.

Por fim, enfatizou que a o lançamento não tivera por premissa consideração da contribuinte como incorporadora, de modo que ter havido venda de unidades antes ou depois do “Habite-se” era irrelevante.

Não há, nos autos, comprovante de ciência à contribuinte sobre a decisão recorrida. De todo modo, a interposição do Recurso Voluntário e os termos deste evidenciam conhecimento inequívoco do teor da decisão, dispensando a formalidade da intimação nos termos do art. 42 do Decreto nº 14.602/1996.

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.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

## Acórdão nº 17.880

### 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 nº10.514/1991, 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.

§ 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.

## Acórdão nº 17.880

§ 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, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a Nota de Lançamento nº 471/2004 (fls. 87).

## 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.

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