

**Acórdão nº 17.894**

Sessão do dia 16 de dezembro de 2021.

Publicado no D.O. Rio de 09/02/2022

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 8.393**

Recorrente: **CASARANO EDIFICAÇÕES LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **RAFAEL GASPAR RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **RAUL ARARIPE NETO**

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR – NULIDADE  
DO LANÇAMENTO**

*Não comprovada ofensa ao disposto no art. 40 do Decreto nº 14.602/1996, deve ser rejeitada a alegação de nulidade da Nota de Lançamento. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR – NULIDADE  
DA DECISÃO RECORRIDA – CERCEAMENTO  
DO DIREITO DE DEFESA**

*Não constitui cerceamento do direito de defesa a omissão da autoridade julgadora em determinar a produção suplementar de provas quando presentes nos autos todos os elementos necessários ao deslinde do litígio. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – ARBITRAMENTO**

*Procede o arbitramento quando houver flagrante insuficiência do imposto originalmente recolhido. Inteligência do art. 34, VII, da Lei nº 691/1984. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.*

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

## Acórdão nº 17.894

### RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 75/76-verso, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso interposto por Casarano Edificações Ltda. em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/CRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve a Nota de Lançamento nº 1199/2000.

A Nota de Lançamento foi lavrada em razão das edificações realizadas na Rua A, PAA 10508 / PAL 40983, nº 30, aps. 101 e 102, Curicica, no período de 21/12/1998 a 21/12/1999. A construção se refere a duas unidades residenciais de dois pavimentos, cada uma com área de 52,80 m<sup>2</sup>. A Autuada foi considerada responsável pelo recolhimento do ISS referente a obras cujos construtores ou empreiteiros não foram identificados, nos termos da redação original do art. 14, inciso IV, da Lei nº 691/1984.

O Fisco arbitrou a base de cálculo do imposto ante a flagrante insuficiência verificada no recolhimento do ISS em face do volume dos serviços prestados, conforme dispõe o art. 34, inciso VII, da Lei nº 691/1984.

A Autuada, em sua impugnação, alegou, em resumo, que sua finalidade principal é a construção de casas populares; que se trata de financiamento da Caixa Econômica Federal – CEF, programa Carta de Crédito Associativo – FGTS, nele incluído despesas financeiras, compra de terrenos e construção de cento e duas unidades habitacionais pelo preço global de R\$ 3.515.956,32; que o ISS somente poderia ser arbitrado de acordo com os custos mínimos estabelecidos pelo Sinduscon se o sujeito passivo não reunir os requisitos estabelecidos nos incisos I a VI do art. 34 do Lei nº 691/1984; que possui todos os elementos necessários à fiscalização e nunca se furtou em exibi-los; que seus livros tem fé pública; que não há subfaturamento, tendo em vista o rigor da CEF; que seria obrigada a recolher ISS acima do valor recebido, o que é inconstitucional, constituindo ainda enriquecimento sem causa em favor do agente arrecadador, e que o arbitramento deve se dar sobre o valor do contrato, devidamente comprovado com as Notas de Serviços.

O Autor do Lançamento, em sua promoção, informou, em resumo, que respalda o lançamento o inciso VII do art. 34 da Lei nº 691/1984; que a diferença entre o valor lançado de acordo com a legislação e o recolhido é da ordem de 40%; que o valor global contratado fica descaracterizado, tendo em vista documentos apresentados, referentes à cobrança adicional efetuada como sinal, averbação e despesas de SPC de uma unidade construída, cuja previsão não consta no contrato apresentado.

## Acórdão nº 17.894

O Sr. Coordenador da F/CRJ indeferiu a impugnação por considerar, em síntese, que há flagrante insuficiência do imposto pago em face do volume dos serviços prestados; que integram o preço os serviços e demais vantagens que se cobram em função do serviço contratado; que se deve descontar dos custos o preço do terreno; que a base de cálculo há de ser a construção edificada, pronta, acabada e legalizada, com todas as condições de pleno funcionamento, inclusive seus acessórios necessários ou complementares; que o arbitramento é feito a partir do CUB e demais comandos da Fazenda necessários para que se recupere, com o maior grau de precisão possível, a base de cálculo do tributo; que, no caso, o valor extraído do contrato é muito próximo ao arbitrado, cerca de 84%; que, ainda que se considere que parte das despesas vincula-se à venda dos terrenos, é inegável que o forte do empreendimento é a contratação da construção a ser efetuada nos terrenos, e não a aquisição destes; que o contrato não pode ser considerado como a fonte maior de apreensão da base de cálculo do tributo; que, na inclusão predial, pode-se dizer que a escritura pactuada entre as partes guarda semelhança com o que representa o contrato de compra e venda na apuração do ITBI; que o preço corrente no mercado, dadas as condições e localização do imóvel, é que exerce o papel principal; que não são considerados na formação dos valores representativos dos CUB vários itens importantes que, de acordo com o porte e a característica da obra, pesam, mais ou menos, em seu custo final como, p. ex.: fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone interno, aquecedores, playgrounds, urbanização, recreação, ligação de serviços públicos, despesas com instalações, impostos, taxas, projeto, incluindo despesas com honorários profissionais e material de desenho, remuneração da construtora, remuneração do incorporador, etc.; que o recolhimento efetuado corresponde aproximadamente 60% do valor calculado pelo Fisco; que não incumbe à CEF a responsabilidade de atestar, fiscalizar ou comprovar os custos que excedessem ao montante contratado, uma vez que apenas liberaria quantia certa ao final de cada etapa contratada, e que há que se observar o caráter necessariamente compulsório da legislação aplicável.

Inconformada, a Empresa recorreu, alegando, em síntese, que se trata de um tipo novo de contrato, associativo, daí talvez as dificuldades que tem enfrentado para demonstrar que está procedendo de forma correta ao calcular o ISS; que o contrato teve a interveniência/anuência da CEF; que é um contrato misto: escritura de compra e venda de terreno e mútuo para construção com obrigação, fiança e hipoteca; que não se trata de um simples contrato de prestação de serviços, mas de um contrato que envolve compra e venda de terreno, construção e pagamentos de despesas necessárias; que a CEF é conhecida por sua rigidez; que os valores contidos do contrato têm presunção de veracidade; que a CEF tem a função de normatizar de todo esse sistema de contratos; que o conhecimento da CEF no campo de avaliações é notório; que o custo de construção é o único valor efetivamente recebido e engloba a margem de lucro, que é mínima; que reduz ao máximo seus custos para baratear a construção; que o custo por metro quadrado é inferior ao custo do Sinduscon; que o custo de construção pode ser facilmente verificado pela documentação anexada aos autos; que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço; que o valor total do contrato não é a base de cálculo do ISS; que deve ser subtraído o valor da quota de terreno mais as despesas incorridas em

## Acórdão nº 17.894

função da compra-e-venda propriamente dita; que há despesas que também precisam ser excluídas da base de cálculo do ISS porque não são despesas de construção e nem integram seu movimento econômico; que tais despesas sequer são recebidas, uma vez que são descontadas pela própria CEF no ato dos pagamentos; que a jurisprudência tem proclamado a necessidade de serem distinguidas as receitas que não remuneram a prestação dos serviços; que reembolsos de despesas ou entradas de numerário que não provocam incremento no patrimônio representam mera recuperação de valores emprestados; que o art. 148 do CTN só admite o arbitramento quando são omissos ou não merecem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado; que a Fazenda Pública só pode afastar a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo no caso de omissão, fraude ou simulação; que a flagrante insuficiência do imposto pago em face do volume dos serviços prestados não implica, por si só, em fato que permita o arbitramento do ISS; que não houve qualquer fraude; que faltou a análise, pela fiscalização, de seus livros contábeis e fiscais; que o ISS da obra foi plenamente pago; que a decisão recorrida deveria determinar a produção de provas; que, assim agindo, gerou a nulidade da autuação e do próprio arbitramento, além de ter provocado o cerceamento do direito de defesa; que estão sendo violados o dispositivo constitucional que trata do ISS, os dispositivos infraconstitucionais que estabelecem como base de cálculo do ISS o preço do serviço e, ainda, o princípio constitucional que veda a imposição de tributo com efeito de confisco; que não cabe penalizar a eficiência; que junta decisões administrativas que consideraram incabível o arbitramento, por contrariar os valores de construção contidos nos contratos; que a própria Prefeitura tem assinado vários desses contratos; que, na qualidade de construtora, contrata subempreiteiros para irem executando a obra; que, muitas vezes, as medições feitas pela CEF atrasam; que sem medições o dinheiro não é liberado; que a decisão recorrida e a fiscalização erram ao entender que a escrituração fiscal deve ser por obra, e não pelo movimento econômico, não havendo possibilidade de compensação de valores e inexistindo a hipótese em que haja "saldo credor" em determinado período; que a legislação não determina que a escrituração das construtoras deve ser feita por obra; que a legislação deixa claro que só há recolhimento do ISS se houver saldo devedor no movimento econômico; que anexa uma página do Livro RAPIS, sem qualquer preenchimento, apenas para que se possa entender a forma de apuração do ISS; que traz exemplos sobre a apuração do imposto; que o art. 53 do RISS se refere ao art. 52 que, por sua vez, trata dos contratos de construção firmados entre o incorporador que acumule essa qualidade com a de construtor e os adquirentes de frações ideais de terreno; que não se trata de incorporadora, mas simples construtora na obra em exame, e que a fiscalização deveria verificar, no momento da inclusão predial, não se o ISS específico de cada obra foi pago, mas se a construtora está quites com seu ISS, calculado sobre seu movimento econômico. A Recorrente requer o provimento do recurso, cancelando-se a Nota de Lançamento e determinando-se que os autos retornem à repartição de origem e que ali se faça a correta apuração do valor devido a título de ISS, e não com base em arbitramento. Requer, ainda, que se ainda restar qualquer dúvida sobre a forma específica de apuração do ISS, seja ouvido um dos fiscais do setor especializado do ISS. Finalmente, caso assim não se entenda, que

## Acórdão nº 17.894

se considere que o CUB utilizado é muito superior ao custo de construção unitário das unidades habitacionais, conforme o contrato assinado.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição das preliminares de nulidade da Nota de Lançamento e da decisão recorrida, suscitadas pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

### V O T O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Casarano Edificações Ltda. em face de decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) que julgou improcedente a impugnação à Nota de Lançamento nº 1199/2000. O ato administrativo citado lançou o ISS relativo aos serviços prestados por subempreiteiros, exclusivamente de mão-de-obra, devido pela Recorrente na condição de responsável tributário, nos termos do art. 14, I, da Lei nº 691/1984.

Há, inicialmente, duas preliminares a serem analisadas.

Primeiramente, argui a Recorrente, ainda que de forma indireta, a nulidade do lançamento realizado. Afirma que o fato de a decisão recorrida não ter ordenado a produção de provas teria o condão de causar a nulidade do arbitramento realizado.

Ainda que o argumento beire o absurdo, vale lembrar que o art. 40 do Decreto nº 14.602/1996 apresenta o rol de razões pelas quais deve ser declarada a nulidade do lançamento tributário. Veja-se:

Art. 40. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição ou prejuízo do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;

## Acórdão nº 17.894

Parece óbvio que os motivos apontados pelo contribuinte não se enquadram nas hipóteses regulamentares. Em verdade, como já apontado pela Representação da Fazenda, seus argumentos no sentido da nulidade do arbitramento confundem-se com o mérito do recurso.

Dessa maneira, acompanhando a Representação da Fazenda, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da preliminar de nulidade do lançamento.

Em seguida, defende a Recorrente, uma vez mais de forma indireta, que, mais uma vez por conta de a CRJ não ter diligenciado junto à CEF e periciado seus livros fiscais e contábeis, de forma a se determinar com exatidão o custo de sua obra, a decisão recorrida seria nula. Novamente, não lhe assiste razão.

A uma, porque caberia ao contribuinte, então impugnante, ter juntado à sua peça de combate os documentos que comprovassem sua pretensão, na forma do art. 80 do Decreto nº 14.602/1996<sup>1</sup>.

A duas, porque, em sua impugnação (fls. 12-14), o ora Recorrente sequer solicitou perícias ou diligências específicas.

Vale ainda lembrar que incidem na hipótese as Súmulas Administrativas de números 2<sup>2</sup> e 3<sup>3</sup>, aprovadas pela Portaria CCM nº 1/2019.

À luz dos motivos acima expostos, acompanhando a embasada manifestação da Representação da Fazenda, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, cinge-se a controvérsia a dois pontos. Primeiramente, argui o contribuinte pelo equívoco da base de cálculo adotada na Nota de Lançamento – já que, segundo ele, o arbitramento seria desnecessário, uma vez que a análise de suas escriturações fiscal e contábil, por meio de diligência ou perícia, permitiriam concluir a justeza de seus recolhimentos – adequados que seriam a um custo de construção por ele alcançado bastante inferior ao determinado com base no CUB. Ainda, afirma que teria havido compensação do ISSQN retido em diferentes obras – fato que, uma vez mais, teria restado devidamente registrado em seus livros contábeis e fiscais.

Quanto à determinação da base de cálculo, tem-se o seguinte. O já citado art. 14, I, da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 2.277/1994, então vigente, previa:

<sup>1</sup> Art. 80. A impugnação do interessado deverá ser apresentada, por escrito, à repartição por onde tramitar o processo, já instruída com os documentos em que se fundamentar, nos prazos fixados no art. 27 e sustará a cobrança do crédito até decisão administrativa final.

Parágrafo único - Durante o prazo de impugnação, o processo permanecerá no órgão lançador, onde o interessado ou seu representante dele poderá ter vista, sendo, no entanto, vedada a retirada dos autos.

<sup>2</sup> Súmula 02: Não configura cerceamento do direito de defesa o indeferimento de diligência considerada desnecessária ou inútil ao deslinde do litígio, com base no art. 37 do Decreto nº 14.602/1996.,

<sup>3</sup> Súmula 03: Não ocorre cerceamento do direito de defesa quando a autoridade julgadora indefere, justificadamente, pedido de perícia, com base no art. 37 do Decreto nº 14.602/1996.

## Acórdão nº 17.894

Art. 14. São responsáveis:

I - os construtores, empreiteiros principais e administradores de obras hidráulicas, de construção civil ou de reparação de edifícios, estradas, logradouros, pontes e congêneres, pelo imposto relativo aos serviços prestados por subempreiteiros, exclusivamente de mão-de-obra; [...]

Esmiuçando a norma contida no texto legal, o Regulamento do ISS (Decreto nº 10.514/1991) traz, em seus arts. 66-73, o detalhamento dos procedimentos para que se obtenha o visto da fiscalização do Imposto sobre Serviços. Dentre esses comandos, destaca-se o seguinte excerto do art. 71, em sua redação original, então vigente:

Art. 71. O montante do ISS não recolhido ou a insuficiência porventura existente entre o imposto pago e o apurado de acordo com o devido procedimento legal será objeto de Nota de Lançamento, com o valor total expresso em UNIF.

§ 1º O imposto apurado será convertido em quantidades de UNIF, pelo valor dessa unidade no primeiro dia do mês da conclusão da obra.

§ 2º Os valores pagos durante a construção a título de ISS serão convertidos em quantidades de UNIF, com base no valor dessa unidade na data do pagamento, e confrontados com o ISS calculado na forma do parágrafo anterior, observada, em relação a esses pagamentos, a alíquota em vigor nos respectivos períodos de competência. [...]

No que concerne à apuração do imposto devido, citada no acima transcrito §1º, tem-se que o art. 73 do mesmo Regulamento do ISS, então vigente, assim previa:

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, inciso 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 nº 4.591/64), apurados mensalmente, no período da obra, atualizados para o mês de 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.

## Acórdão nº 17.894

Dessa maneira, o que se tem é que, uma vez verificada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos incisos I a VIII do art. 34 da Lei nº 691/1984, outra opção não restava à autoridade lançadora, senão adotar os procedimentos de determinação de base de cálculo relatados à fl. 2 desses autos. No caso, o cálculo do imposto que seria devido com base no Custo Unitário Básico de Construção (CUB), mesmo que se tenha utilizado o índice relativo a padrão baixo de construção na região A (o que atendia ao Ofício F/CIS nº 146/1991), resultava em tributo a ser pago superior em mais de 65% ao que foi efetivamente recolhido, parecendo óbvia a atração, ao caso, da previsão do art. 34, VII, da Lei nº 691/1984:

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; [...]

Dessa maneira, parece escoreita a forma utilizada para determinação da base de cálculo, já que inequivocamente de acordo com a legislação de regência.

Por óbvio, não seria o contribuinte punido acaso tivesse, efetivamente, batido recordes de eficiência e produtividade, obtendo custos de serviços tomados inferiores à metade de seus concorrentes. Nessa hipótese, esse e.CCM teria o dever de rever o lançamento, como já fez em outras oportunidades. A ele caberia, contudo, fazer essa prova, juntando aos autos documentos hábeis comprobatórios de seu invejável feito. Dessa missão, contudo, não se desincumbiu o Recorrente, que não comprova suas assertivas com qualquer documentação.

Por fim, no tocante ao argumento de que teria havido compensação entre ISSQN retido de terceiros e próprio, assim como entre diferentes obras, melhor sorte não assiste ao Recorrente. Perceba-se que seu relato dá conta de ter ocorrido, em vez de uma compensação, uma utilização de indébitos tributários para amortização de débitos futuros, na forma do art. 155 do Decreto nº 14.602/1996<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Art. 155. Até o limite de 7.524 (sete mil, quinhentos e vinte e quatro) UFIR, os contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza poderão lançar, em seus livros fiscais, para fins de amortização de débitos futuros, os pagamentos realizados indevidamente, comprovados através de guias devidamente autenticadas pela rede bancária arrecadadora, para posterior exame da Fiscalização, desde que:

I - o indébito se fundamente nas hipóteses previstas no art. 139, I ou II;

II - haja autorização do usuário ou consumidor, outorgando poderes ao sujeito passivo para pleitear devolução do valor pago indevidamente, nos casos em que o ônus tributário tenha sido repassado, conforme dispõe o art. 146;

III - a entrada em receita dos valores pagos seja confirmada mediante Certidão expedida pela Coordenadoria dos Tributos referidos no caput deste artigo;

IV - a amortização se refira ao mesmo tributo em relação ao qual o contribuinte tenha realizado o pagamento indevido;

V - haja observância do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do pagamento indevido, para sua utilização na amortização de créditos tributários, em cumprimento ao disposto no art. 140.

§ 1º O contribuinte que utilizar essa faculdade deverá manter, à disposição da fiscalização do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, toda a documentação fiscal e contábil comprobatória da ocorrência do indébito, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir da utilização do indébito, bem como observar as disposições constantes do Regulamento do tributo, quanto a essa matéria.

§ 2º Os valores do indébito deverão ser quantificados: I - em UNIF pelo valor dessa unidade no dia do pagamento, se ocorrido até 31.12.95 e convertidos em UFIR com base na equivalência estabelecida no art. 2º do

## Acórdão nº 17.894

Da análise do citado artigo, contudo, verifica-se que a citada amortização, de forma similar às hipóteses de compensação então previstas na legislação municipal<sup>5</sup>, trazia uma série de exigências, como a confirmação da entrada do valor em receita por meio de certidão expedida, no caso, pela Coordenadoria do ISS. Nenhuma comprovação nesse sentido trouxe o Recorrente, que se limitou a apresentar argumentos vazios.

Ademais, precisamente às fls. 67-69, quando o contribuinte tenta explicar a sua compensação do ISSQN, fazendo menção à sistemática então vigente de abatimento das subempreitadas tributadas neste Município da base de cálculo do imposto devido, nota-se um resumo da desordem de seus argumentos. Veja-se que há, nesse ponto, indiscutível confusão entre o seu tributo próprio e o que se cobrou na nota de lançamento da exordial, qual seja, o ISSQN devido por conta da responsabilidade tributária prevista no art. 14, I, da Lei nº 691/1984. Ao que parece, então, o Recorrente sequer sabia do que estava se defendendo.

À luz das razões anteriormente aduzidas, no mérito, mais uma vez acompanhando a Representação da Fazenda, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## A C Ó R D ã O

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

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da Nota de Lançamento, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator;
- 2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e

---

Decreto nº 14.489, de 28.12.95; II - em UFIR, se ocorrido a partir de 01.01.96, pelo valor dessa unidade no dia do pagamento.

§ 3º O contribuinte que, no curso da ação fiscal, não apresentar os elementos fiscais e contábeis comprobatórios do indébito já utilizado, ficará sujeito ao pagamento do imposto com todos os encargos legais, inclusive multa penal.

<sup>5</sup> Vide Decreto 12.090/1993.

**Acórdão nº 17.894**

3) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 03 de fevereiro de 2022.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**RAFAEL GASPAR RODRIGUES**  
CONSELHEIRO RELATOR