

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.145

Sessão do dia 03 de julho de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 08/08/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 12.449

Recorrente: **SECAL SOCIEDADE EMPREITEIRA DE CONSTRUÇÕES ALGARVIA LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**

Representante da Fazenda: **RACHEL GUEDES CAVALCANTE**

**ISS – PROCESSO – NÃO CONHECIMENTO
PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Não há de ser conhecida a parcela do Recurso Voluntário que verse sobre matéria em relação à qual não tenha sido instaurado o litígio tributário.

**ISS – NOTA DE LANÇAMENTO –
PROCEDIMENTO PARA EXPEDIÇÃO DE
CERTIDÃO DE VISTO FISCAL – CONSTRUÇÃO
CIVIL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
ARBITRAMENTO – PROCEDÊNCIA**

O contratante de obras é responsável tributário, relativamente ao Imposto sobre Serviços incidente na execução da obra, se não identificar os construtores ou empreiteiros da construção. Inteligência do artigo 14 da Lei nº 691/1984. Procede o arbitramento do valor da base de cálculo do ISS incidente na construção quando houver flagrante insuficiência do imposto originalmente recolhido. Inteligência do artigo 34, inciso VII, da Lei nº 691/1984.

Recurso Voluntário não conhecido parcialmente e, na parte conhecida, improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.145****RELATÓRIO**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 261/263, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SECAL SOCIEDADE EMPREITEIRA DE CONSTRUÇÕES ALGARVIA LTDA. em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 214, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e alterou a Nota de Lançamento nº 171/2005.

Por meio da Nota de Lançamento, autuada às fls. 43, exige-se o ISS devido pela construção do imóvel localizado na Rua Monte Pascoal, nº 25, bl. 1, ap. 101/4 a 601/4, e bl. 2, ap. 101/6 a 501/6 – Cachambi, no período de 14/03/2002 a 22/12/2004, no valor histórico de R\$ 107.819,13, obtido a partir de base de cálculo arbitrada.

O sujeito passivo impugnou parcialmente a Nota de Lançamento, às fls. 45-46, ao alegar, em síntese: que, no fator incorporado, foram consideradas 100% das unidades, quando, na realidade, só foram comercializados 13 apartamentos, de um total de 54; que também devem ser deduzidas da base de cálculo as notas fiscais não consideradas inicialmente, visto que foram juntadas todas as respectivas cartas de correções solicitadas na fiscalização; e que o ISS sobre a base de cálculo correta corresponde a R\$ 22.553,73. Solicitou, ao fim, que fossem revistos os cálculos da Nota de Lançamento, expedidas as guias para pagamento, em 60 parcelas, do imposto reputado correto pela Impugnante e emitida a Certidão de Visto Fiscal do ISS para a obra.

Segundo consta às fls. 121-122, o sujeito passivo solicitou o parcelamento do montante de R\$ 22.553,73 por meio do processo nº 04/377.230/2005, tendo sido a primeira parcela paga em 08/03/2005.

Às fls. 124-125, a autoridade lançadora manifestou-se pela revisão do lançamento, nos termos da redação apresentada às fls. 125, ao consignar, resumidamente: que tem sido adotado o procedimento de cadastrar no sistema SINPRE o fator de 100% em todos os casos; que a parte não alienada é tratada como obra própria; que o cálculo do custo da obra é efetuado com base na média dos custos unitários publicados pelo SINDUSCON; que os documentos fiscais relativos a material, serviços contratados e mão-de-obra foram considerados percentualmente para abatimento do imposto referente à obra própria, que corresponde a 76% do empreendimento; que há uma parcela da construção da obra em relação à qual o requerente não comprovou ter arcado com recursos próprios e, desta forma, de acordo com o art. 14 da Lei nº 691/1984, foi lançado o imposto residual; que, quanto à parte alienada antes do “habite-se” (as 13 unidades comercializadas), de acordo com o art. 20 da Lei nº 691/1984, independente da forma do contrato, configura prestação de serviços, sendo, portanto, devido o ISS, que foi lançado com base no custo arbitrado, conforme disposto no inciso VII, do art. 34 da Lei nº 691/1984; que não é possível a aceitação das cartas de correção apresentadas, em razão de serem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.145**

documentos não dotados de controle de emissão; que a inexistência de tal mecanismo permite a emissão de mais de uma carta de correção para a mesma nota fiscal; que, entretanto, foram aceitos os valores referentes ao ferro, glosados nas notas fiscais da Belgo, por meio dos valores dos produtos relacionados nas notas fiscais da Manchester, que apresentam o endereço da obra; que, quanto à nota fiscal da Atriuns, não foi possível considerar a alegação de que a mercadoria da nota fiscal nº 123, de 10/10/2003, foi entregue pela nota fiscal nº 177, de 12/08/2004, uma vez que a segunda não apresenta qualquer vinculação à primeira; e que o movimento econômico não-tributável, em valores históricos, fica demonstrado no quadro de fl. 125.

A decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários teve por base o parecer de fls. 210-213, no qual se destacou: que, segundo informa a autoridade lançadora em sua promoção fiscal, há uma parcela da construção da obra em relação à qual o sujeito passivo não comprovou ter arcado com recursos próprios, pois a documentação apresentada por ele não comprovou, integralmente, as suas alegações; que, de acordo com o que informa aquela autoridade, em todos os procedimentos de inclusão predial tem sido adotada a utilização do fator de incorporação de 100% no Sistema SINPRE, mas a parte do empreendimento que não é alienada antes do “habite-se” é considerada como obra própria, como pode ser visto nos cálculos de fls. 40-42, anteriores à emissão da Nota de Lançamento; que, desta forma, de acordo com o art. 14 da Lei nº 691/1984, foi lançado o imposto residual; que não houve qualquer recolhimento de ISS, segundo se observa no item “n” da exigência fiscal; que a parte da edificação que foi alienada antes da concessão do “habite-se” – 13 unidades comercializadas das 54 que foram construídas – configura prestação de serviços de terceiros, de acordo com o que estabelece o art. 20 da Lei nº 691/1984, independente da forma do contrato de construção civil; que, em contrapartida, os serviços necessários à edificação das 41 unidades não comercializadas antes da concessão do “habite-se” são considerados como obra própria; que, nesta parte, recai sobre o contratante a responsabilidade pelo ISS devido pelos construtores ou empreiteiros por ele não identificados, nos termos do artigo 14, IV, da Lei nº 691/84; que não é possível a aceitação das cartas de correção apresentadas pelo sujeito passivo às fls. 51-100, para a consideração dos documentos fiscais a que se referem, uma vez que as mesmas não estão revestidas de formalidades tais que lhes assegurem a exatidão; que, no que concerne aos valores da empresa BELGO, referentes a aquisição de ferro, os quais haviam sido glosados anteriormente, a autoridade lançadora corretamente os considerou; que, com relação à nota fiscal da ATRIUNS, a argumentação apresentada não é aceitável; que se entende que as alterações propostas pela autoridade lançadora estão corretas e se sugere que haja a consideração, como movimento econômico não tributável, do quadro apresentado por ela às fls. 125; e que se opina pelo deferimento parcial da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, passando a Nota de Lançamento a ter a redação alterada nos moldes propostos pela autoridade lançadora às fls. 125: “f) Movimento Econômico Não-Tributável: R\$ 1.664.762,03 (valor em 2004); i) Base de Cálculo R\$ 4.869.257,44 – R\$ 1.664.762,03 = R\$ 3.204.495,41 (valor em 2004); l) Valor Histórico do Imposto: R\$ 96.134,86 (valor em 2004); m) Valor Atualizado do Imposto: R\$ 103.383,43 (valor em 2005); o) Saldo a Pagar em R\$: 103.383,43 (valor em 2005)”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.145**

Contra a decisão de primeira instância foi interposto o Recurso Voluntário de fls. 218-222, no qual se pede o cancelamento total do lançamento, ao se alegar, em síntese: que é incontroverso que se trata de obra própria e, assim, judiciosamente, o autuante considerou a existência de treze unidades alienadas no curso da obra, antes do “habite-se”, para as quais o ISS seria devido; que a suplicante calculou o valor devido, segundo os dados constantes do lançamento, e o recolheu parceladamente; que, na verdade, o fez com equívoco porque o lançamento encontrava-se incorreto, pois a base de cálculo do imposto foi a receita arbitrada como custo total da construção; que a existência do parcelamento exclui o questionamento da matéria no presente recurso, mas ressalva a suplicante que irá requerer a restituição do que foi pago indevidamente, tão logo se decida definitivamente o mérito do presente processo, com o cancelamento total da cobrança; que, excluído o questionamento da tributação sobre a receita decorrente da alienação de unidades comercializadas com terceiros antes do “habite-se”, resta discutir a cobrança da diferença de imposto sobre as unidades próprias, ou seja, aquelas que não foram alienadas até a data do “habite-se” (22/03/2005); que não há dúvida sobre matéria de fato: a parte remanescente do lançamento é unicamente relativa à fixação por arbitramento do custo da obra, e a sua imputação como base de cálculo do ISS; que a decisão recorrida dever ser revista, pois é impossível cobrar ISS no caso de edificação de unidades prontas não alienadas antes do “habite-se” e, em qualquer hipótese, não cabe a fixação da base de cálculo por arbitramento, uma vez que a suplicante tem contabilidade regular, cuja validade não foi contestada; que o STF firmou o entendimento, na forma do RE 116.121-3, no sentido de que só se considera incidente o imposto sobre a receita decorrente do cumprimento de obrigações de fazer; que aquele que constrói para si mesmo não é parte de qualquer obrigação, pois ninguém pode obrigar a si mesmo em seu próprio benefício; que, ao construir para si mesmo, o interessado realiza um investimento aplicando recursos para aumento do patrimônio próprio, que poderá ou não comercializar no futuro, e, caso venha a fazê-lo após o “habite-se”, o imposto incidente sobre a transação é o ITBI e não o ISS; que não existe preço na construção de imóvel próprio, portanto, além de não existir fato gerador, também não existe base de cálculo; que, ao construir para si mesmo, o edificante transfere a parcela de ganho de capital para a ocasião da venda, pois o imóvel passa a ter um custo inferior ao que seria normal de mercado, mas tal fato é irrelevante para a cobrança do ISS, que não incide sobre o ganho de capital, quaisquer que fossem os valores do custo da obra; que, no caso concreto, os valores lançados na contabilidade correspondem exatamente ao que se gastou; que essa conclusão deflui da análise do próprio lançamento, pois não há uma única referência quanto a inexatidão dos lançamentos contábeis realizado pela suplicante; que a autoridade lançadora nem mesmo verificou escrita da suplicante a fim de determinar se estava ou não correta e só examinou a documentação apresentada após a impugnação; que não há possibilidade de arbitramento para determinação da base de cálculo sem que exista fundamento para que se despreze a contabilidade, que tem presunção de veracidade; que considerar o arbitramento como unilateral e definitivo ofenderia o art. 148 do CTN e o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório; e que, para que houvesse a desconsideração da escrita e o arbitramento, seria necessário: a) justificar a divergência, b) assegurar ampla e prévia defesa, c) garantir a prova pericial, e d) tomar em conta para o arbitramento dados de valores equivalentes, não se podendo assemelhar o custo de construções próprias, para alienação futura, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.145**

aqueles que são inerentes às construções realizadas para terceiros, aos quais os princípios de economia e da ausência de lucro necessariamente não se aplicam.”

A Representação da Fazenda requereu o não conhecimento da parcela do recurso referente à matéria não impugnada e, quanto à parcela remanescente, propôs o seu improvimento.

É o relatório.

V O T O

A Representação da Fazenda propõe em sua d. Promoção o conhecimento parcial do recurso voluntário interposto, e na parte cognoscível o desprovemento do apelo da Contribuinte.

Estou de acordo com a manifestação fazendária quanto ao juízo de admissibilidade da insurgência recursal, porquanto não foi instaurado litígio tributário por parte da Contribuinte no que diz respeito às unidades habitacionais que foram alienadas a terceiros, antes mesmo da concessão do “habite-se, perzafendo um total de 13 (treze) unidades, tendo em vista a ocorrência de preclusão consumativa decorrente do requerimento de parcelamento do imposto devido pelos serviços de construção relativos às sobreditas unidades, por intermédio do processo administrativo nº 04/377.230/2005.

De conseguinte, a ora Recorrente não promoveu litígio tributário quanto ao fato gerador dessa operação, vale dizer, a construção e alienação a terceiros de 13 (treze) de 54 unidades do empreendimento imobiliário.

Quanto às demais 41 (quarenta e uma) unidades imobiliárias não alienadas, que a Recorrente considera como “obra própria”, de molde a sustentar a não incidência do ISS, tem-se a parte cognoscível do apelo voluntário e que deve ser objeto de julgamento por este egrégio Colegiado.

E se o cerne da pretensão recursal repousa na alegação de realização de “obra própria” a não configurar o hipótese de incidência do ISS, tem-se que a mesma deve se provar quanto à execução da obra por meios próprios em sua integralidade, e este não foi o caso dos autos.

Deveras, a Autoridade lançadora apurou que a documentação apresentada pela Contribuinte não foi suficiente para comprovar o custeio da obra por meios próprios em sua integralidade, considerado o custo básico total da obra, correspondendo a 76% (setenta e seis por cento) do empreendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.145

Daí a correção da Nota de Lançamento que contempla o “imposto residual” com base na responsabilidade tributária prevista no art. 14, inciso IV, da Lei nº 691/1984 (CTM).

A questão jurídica do custo da obra foi bem abordada tanto na peça fiscal bem como nas demais manifestações e decisões administrativas, inclusive a ora sob escrutínio deste Colegiado, por força do recurso voluntário interposto, vale dizer, a aplicação do fator “Custo Unitário Básico de Construção Civil”, cuja responsabilidade de fornecimento é do Sinduscom.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, e na parte conhecida, que diz respeito a não ocorrência de fato gerador do ISS sobre 41 (quarenta e uma) unidades habitacionais não comercializadas antes do “habite-se”, a configurar “obra própria”, NEGO PROVIMENTO ao apelo, mantendo a Nota de Lançamento nº 171/2005.

A C Ó R D ã O

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

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, não conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e negar provimento ao recurso na parte conhecida, nos termos do voto do Relator.

Ausente da votação o Conselheiro GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 07 de agosto de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO RELATOR