

Acórdão nº 19.249

Sessão do dia 23 de outubro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 23/12/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO N° 20.870

Recorrente: **LUANDA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

Representante da Fazenda: **TIAGO CAMPOS SILVA**

**ISS – PROCESSO – NOTA DE LANÇAMENTO –
NULIDADE – INOCORRÊNCIA**

Improcede a arguição de nulidade quando a Nota de Lançamento, a despeito de incluir artigo inaplicável ao caso em sua fundamentação, observou todos os requisitos previstos na legislação pertinente e não deu ensejo a qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – PROCESSO – PRELIMINAR DE NÃO
CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO
VOLUNTÁRIO – AMPLIAÇÃO DO PEDIDO OU DA
CAUSA DE PEDIR – NÃO CARACTERIZAÇÃO**

Há de ser rejeitada preliminar de não conhecimento parcial do Recurso Voluntário quando não restar comprovada a ampliação do pedido ou da causa de pedir. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

**ISS – VISTO FISCAL – RESPONSABILIDADE DO
TITULAR DE DIREITOS SOBRE O IMÓVEL OU DO
CONTRATANTE DE OBRAS E SERVIÇOS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL**

O afastamento da responsabilidade tributária prevista no inciso IV do art. 14 da Lei nº 691/1984 depende da identificação inequívoca de um ou mais prestadores contratados para a execução total dos serviços de construção civil. Tendo sido identificada apenas parcela dos prestadores de serviços, há de ser mantida a responsabilidade pela parcela não objeto de identificação. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 1.543/1.552, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso interposto por LUANDA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA, às fls. 1511/1520, em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 1478/1485 e 1489/1490, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e alterou itens da Nota de Lançamento nº 889/2023, de fls. 394/395, conforme descrição de fl. 1489, lavrada em 06/07/2023, para constituição do crédito tributário relativo ao ISS incidente sobre serviços de construção do imóvel situado à Estrada Coronel Pedro Correia, 130, apartamentos 101/110, 201/212 a 1501/1512 - Jacarepaguá, cuja responsabilidade foi atribuída à tomadora dos serviços, por falta de identificação dos efetivos prestadores, nos termos do art. 14, IV, da Lei nº 691/1984.

Foi acostado ao processo Quadro Demonstrativo de Notas Fiscais/Declarações de Serviços Tomados (381/387), em que constaram as informações dos documentos fiscais e as justificativas para glosa ou correção.

O sujeito passivo, às fls. 989/1001, apresentou impugnação ao lançamento alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) Que a tomadora identificou os prestadores de serviços de construção civil nas Notas Fiscais referentes aos serviços empregados no empreendimento imobiliário;
- 2) O art. 20 do CTM não se aplica ao presente caso, vez que a incorporadora não acumula a função de construtora;
- 3) Não restou configurada a hipótese autorizativa do arbitramento, conforme art. 34, VII, da Lei nº 691/1984 e art. 73 do Regulamento do ISS (“flagrante insuficiência do imposto pago”), uma vez que as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços contam com valor do ISS superior à própria cobrança arbitrada (doc. 04 – amostragem);
- 4) Não podem ser desconsideradas as demais Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços com relação ao empreendimento em questão e constantes da planilha anexa (Doc. 06 - Relatório geral de Notas do Sistema Nota Carioca), as quais somam valores superiores à Base presumida e comprovam o recolhimento de ISS em montantes superiores aos da Nota de Lançamento;
- 5) Não pode ser desconsiderado o valor de R\$ 166.515,30 de ISS das Notas Cariocas constantes do quadro anexado à Nota de Lançamento (Doc. 03), por suposta ausência de comprovação da quitação. Por força da Lei nº 5.098/2009 e de seu Decreto regulamentador (nº 32.250/2010), as Notas Fiscais emitidas e não pagas podem ser imediatamente cobradas dos prestadores de serviços. Desse modo,

Acórdão nº 19.249

desconsiderar esse ISS declarado no momento do arbitramento levaria a uma cobrança em duplicidade;

6) Não pode ser desconsiderado, ao menos, o valor de R\$ 150.787,28 de ISS das Notas Cariocas constantes do quadro anexado à Nota de Lançamento (Doc. 03), por suposta ausência de comprovação da quitação¹, visto que há comprovação de quitação do ISS no sistema Nota Carioca (Doc. 06 – colunas “Nº da Guia” e “Data da Quitação da Guia vinculada”). Tais notas também indicam ISS suficiente para a quitação do lançamento arbitrado;

7) No momento do pedido do Visto Fiscal, foram apresentados todos os comprovantes de retenção pela impugnante do imposto relativo aos serviços tomados de prestadores localizados em outros Municípios, porque o inciso XX do artigo 14 do CTM apenas atribui a responsabilidade ao tomador no caso dos serviços de construção civil quando o prestador não está localizado no Município do Rio de Janeiro;

8) Cobrar o tributo da impugnante significa penalizá-la duplamente, visto que o valor do ISS em questão compôs o preço dos serviços contratados e pagos;

9) Consultado o relatório geral emitido no sistema Nota Carioca (Doc. 06) e levando-se em conta o Código da Obra/CNO (substituto do CEI) constante das notas consideradas pelo Fiscal (90.006.52842/73), no campo “CNO / Código da Obra” do relatório, encontramos ao menos 366 Notas Fiscais, com valor total de serviços de R\$ 9.862.318,92 (valor superior ao arbitrado), com ISS de R\$ 255.836,57 (valor superior ao cobrado), sendo certo que, para serviços na base de R\$ 6.767.258,70, há comprovação do pagamento do ISS no valor de R\$ 199.901,06 (valor superior ao cobrado) com guia de quitação constando no sistema Nota Carioca, sem contar os pagamentos efetuados pelo SIMPLES;

10) Levando-se em conta o mesmo Código da Obra/CNO (substituto do CEI) constante das notas consideradas pelo Fiscal (90.006.52842/73), só que agora no campo “Discriminação dos Serviços” do relatório emitido no sistema Nota Carioca (Doc. 06), mas não no campo “CNO / Código da Obra” (para não existir duplicidade), encontramos mais notas com o valor do serviço de R\$ 2.440.197,71 e ISS no valor de R\$ 51.784,07. Logo, somando-se tais casos, identifica-se uma base de cálculo total de R\$ 12.302.516,63 (valor muito superior ao arbitrado) e um ISS total declarado de R\$ 307.620,64 (valor muito superior ao cobrado), bem como uma base de cálculo com comprovação de quitação de R\$ 7.221.783,24 (valor quase idêntico ao arbitrado) e um ISS comprovado de R\$ 222.228,82 (valor muito superior ao cobrado), sem contar quitações efetuadas pelo SIMPLES.

¹ A impugnante concluiu que a parte das Notas constantes do quadro elaborado pelo Fiscal para as quais ele não indicou motivo de glosa foi desconsiderada por ausência do comprovante de pagamento.

Acórdão nº 19.249

Menciona o Acórdão 15.190 deste Egrégio Conselho para corroborar seus argumentos.

Diante do exposto, requereu a impugnante que fosse julgada procedente a impugnação e, consequentemente, improcedente a Nota de Lançamento nº 889/2023, desconstituindo-se o débito de ISS nela exigido.

Anexou a impugnante os seguintes documentos: 1. Comprovante de inscrição municipal e CNPJ – fls. 492/493; 2. Documentos de representação (fls. 403/491); 3. Nota de Lançamento com relação de Notas Fiscais (fls. 497/505); 4. Notas Fiscais de serviços tomados (amostragem apresentada inicialmente) - fls. 506/963; 5. Manual de Exportação de NFS-e (fls. 964/983); 6. Relatório geral de Notas do Sistema Nota Carioca (formato digital) – fls. 984/987.

O Fiscal de Rendas autor do lançamento, opinando pela improcedência da impugnação e consequente manutenção integral do lançamento, manifestou-se às fls. 1473/1476, do seguinte modo:

Inicialmente, informamos que o lançamento em questão não guarda relação com artigo o 20 da Lei nº 691, de 24/12/1984 (Código Tributário Municipal - CTM).

Além disso, é importante esclarecer que o imposto foi lançado a partir de uma base de cálculo arbitrada, considerados os índices da tabela do SIDUSCON para o período, tornando-se o impugnante responsável pelo imposto devido, nos termos do inciso IV do artigo 14 do CTM [...]

[...]

Ademais, todas as notas fiscais juntadas ao processo foram analisadas, sendo algumas consideradas para efeito de cálculo do imposto e outras glosadas, conforme comprovam as planilhas anexadas ao processo.

Para entender o motivo pelo qual apenas algumas notas fiscais foram aproveitadas neste cálculo, é necessário compreender que o valor utilizado para arbitramento (a saber, valor do CUB – Custo Unitário Básico – fornecido pelo SIDUSCON) exclui da sua composição diversos serviços, conforme se pode retirar da definição do realese do Custo Básico constante na internet:

“Na formação destes Custos Unitários Básicos não foram considerados os seguintes itens, que devem ser levados em conta na determinação dos preços por metro quadrado de construção, de acordo com o estabelecido no projeto e especificações correspondentes a cada caso particular: a) fundações, submuramentos, paredes-diafragma, tirantes, rebaixamento de lençol freático; b) elevador(S); c) equipamentos e instalações, tais como fogões, aquecedores, bombas de recalque, incineração, ar-condicionado, calefação, ventilação, exaustão e outros; d) playground (quando não classificado como área construída); e) obras e serviços complementares, tais como urbanização, recreação (piscinas e campos de esporte), ajardinamento, instalação e regulamentação do

Acórdão nº 19.249

condomínio; f) outros serviços; g) impostos, taxas e emolumentos cartoriais; h) projetos arquitetônicos, projetos estruturais, projetos de instalação e projetos especiais; i) remuneração do construtor; j) remuneração do incorporador." (grifo nosso)

Assim, o valor exigido é a diferença do mínimo esperado de recolhimento frente ao valor efetivamente comprovado, mediante apresentação das notas emitidas.

Considerando que o valor utilizado para o cálculo (CUB) é subdimensionado, concluímos que os valores apresentados não comprovaram o mínimo esperado para um empreendimento deste vulto.

Uma vez que o Custo Unitário Básico é um valor enxuto, há de se deduzir que nem todos os construtores e empreiteiros foram identificados, e, não tendo o sujeito passivo comprovado este recolhimento mínimo, restará verificada a flagrante insuficiência do imposto pago, resultando na emissão da NL em questão.

[...]

Em relação aos valores recolhidos de 2021, 2022 e 2023 citados pelo requerente no item 5 (R\$166.515,30) e no item 6 (R\$150.787,28), deixemos claro, em primeiro lugar, que o valor de R\$150.787,28 está incluído dentro do montante de R\$166.515,30, não sendo, assim, dois valores distintos.

Além disso, ao contrário do que erroneamente pensou o contribuinte, tais valores (relativos às notas cariocas) foram, sim, considerados para abatimento do ISS lançado. Porém, o valor de R\$166.515,30 não figura na NL como imposto abatido, mas sim a sua base de cálculo de R\$2.907.013,64 (atualizada para R\$3.022.994,60) que foi informada no sistema como Movimento Econômico Não Tributável (MENT), reduzindo a base de cálculo inicial da NL de R\$10.350.112,10, para R\$7.327.117,50 (informação, aliás, citada na impugnação - fl. 990).

Assim, fica clara a confusão do impugnante ao dizer que não foi indicado o motivo de glosa para o valor de R\$150.787,28, até porque este valor foi, sim, considerado para abatimento do ISS em questão.

Aliás, o requerente cita também de forma incorreta que apenas houve dedução de R\$1.326,11 de ISS em toda a obra, quando, na verdade, este foi só o valor relativo às notas de prestadores de serviço de outros municípios, uma vez que o abatimento referente às notas cariocas teve sua base de cálculo lançada como MENT. Outra observação importante é que a grande maioria destas notas emitidas por prestadores de serviço de outros municípios foi glosada pelo fato de estarem fora da composição do CUB, conforme informado em planilha anexa, não tendo nada a ver a ver a glosa com falta de recolhimento do imposto ou com a comprovação deste fato.

Acórdão nº 19.249

Por outro lado, em relação às notas cariocas, a maioria das notas foi considerada para abatimento do ISS devido. Quanto às notas glosadas, também foram em sua grande maioria por estarem fora da composição do CUB, mais uma vez não tendo nada a ver a glosa com falta de quitação do ISS.

Sendo assim, em função da glosa de parte das notas, restou um valor a ser cobrado em função da insuficiência do imposto pago. E não há que se questionar o termo “flagrante insuficiência do imposto pago” (extraído do artigo 34 do CTM pelo impugnante), pois qualquer falta de recolhimento do imposto vai sempre significar “flagrante insuficiência”.

Em relação ao último item, sobre o suposto erro no percentual de isenção/redução, informamos que houve, sim, deferimento no pedido de redução de 50%, mas que apenas 70% das unidades estão inseridas no Programa Casa Verde e Amarela (PCVA), restando ainda 30% das unidades negociadas fora do programa. Assim, com base no Registro-2 do RGI apresentado pelo contribuinte (fl. 379) e conforme explicação no despacho da fl. 390, o percentual de redução aplicado no cálculo do ISS foi de 35% sobre o valor total do empreendimento.

O ilustre parecerista da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 1478/1485, opinou pela parcial procedência da impugnação. Transcrevo a seguir excertos do parecer que abarcam os principais pontos da argumentação aduzida:

Em nosso entender, em tese, correto o posicionamento do órgão lançador, ressalvado o cometimento de erro de fato, a ser corrigido nesta instância, na forma como viremos a sugerir adiante.

[...]

Deve-se entender que, no Município do Rio de Janeiro, a apuração do ISS a ser pago pelos construtores e empreiteiros parte da estimativa do custo da obra, tomando como referência o Custo Unitário Básico publicado mensalmente pelo sindicato patronal — o Sindicato da Indústria da Construção Civil do Rio de Janeiro – SINDUSCON.

O método de que se vale o procedimento conhecido como inclusão predial, como cediço, é, mediante regras pré-estabelecidas, avaliar, por meio de uma estimativa assaz conservadora, qual teria sido o custo de construção da edificação alvo da inclusão, i.e., da transformação de um imóvel territorial (um terreno) em prédio(s), ou, se o caso é de reforma predial, com ou sem acréscimo de área construída, quanto teria custado tal obra, sempre considerado o CUB.

Obtido esse custo e excluídos os materiais que os compõem, chega-se à base de cálculo tributária estimada (ou arbitrada, como diz a legislação). Aplicando-se a ela a alíquota devida (3%, atualmente), encontra-se o valor histórico do imposto devido pela execução da obra.

Acórdão nº 19.249

Ocorre que para se chegar à base de cálculo a ser aplicada ao lançamento são deduzidos os valores relativos aos documentos fiscais apresentados — aceitos desde que satisfaçam aos requisitos estampados na legislação, sob pena de não serem considerados idôneos.

[...]

Contudo, ocorreu, como pré-anunciamos, erro material na composição do quadro de fls. 387, da seguinte forma.

Ao somar os valores de base de cálculo a serem abatidos como MENT, a indicação relativa ao exercício de 2022 (fls. 386) considerou o valor de R\$ 1.079.321,27, concernente a R\$ 111.684,53 de ISS.

[...]

Salta aos olhos que há desconexão entre esses valores, porquanto, sendo o ISS calculado à base de 3% do movimento econômico, pelo menos um dos dois valores estaria equivocado se não ambos.

Refeitas as contas, verifica-se que o valor lançado como o do tributo (R\$ 111.684,53) está correto. Quanto ao movimento econômico, a quantia apontada (R\$ 1.079.321,27) refere-se, apenas, aos valores constantes da última das folhas, as quais se reportam ao período de novembro a dezembro de 2022 (fls. 386). Os demais valores, integrantes das fls. 382 a 385 foram, por manifesto erro material, desconsiderados.

Considerados todos os valores de 2022, o MENT/2022 seria da ordem de R\$ 3.722.817,67, que é o valor (histórico) que julgamos deva ser acrescido à dedução da base de cálculo do ISS devido.

Assim posta a questão, Senhor Coordenador, opinamos pela procedência parcial da impugnação, em face do erro material cometido na apuração do Movimento Econômico Não Tributável (MENT) tocante ao exercício de 2022.

Às fls. 1489/1490, com base no parecer retro, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários decisão nos seguintes termos:

Acolho o parecer de fls. 1478/1485 e atualizo para 2023, ano da emissão da Nota de Lançamento, o novo valor proposto para o Movimento Econômico Não Tributável (MENT), conforme indicado abaixo:

ANO MENT MENT Atualizado para 2023

2021 R\$ 308.837,87 R\$ 361.138,88

2022 R\$ 3.722.817,67 R\$ 3.942.463,91

2023 R\$ 1.518.854,50 R\$ 1.518.854,50

TOTAL R\$ 5.550.510,04 R\$ 5.822.457,29

Acórdão nº 19.249

Assim sendo, com base no parecer de fls. 1478/1485 e no quadro acima, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada e ALTERO a Nota de Lançamento nº 889/2023, para que a mesma passe a ter a seguinte redação para os seus itens:

a) 8.843,70 b) 1.148,03 c) 10.152.832,91 d) 100% e) 100%

343,68 574,02 197.279,19

10.350.112,10

f) 5.822.457,29 g) 4.527.654,81 h) 3% i) 135.829,64 j) 135.829,64
(valor em 2023)

l) 1.326,11 m) 134.503,53 n) 35% o) 87.427,30 (valor em 2023)

Em atendimento ao disposto no artigo 99, parágrafo 1º, item 5, do Decreto 14.602/96, com a redação dada pelo Decreto 45.914, de 02.05.2019, DEIXO DE RECORRER ao Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro.

Cientifique-se e intime-se.

Na sequência, irresignado com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário, autuado às fls. 1511/1520, sendo então os autos encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais.

Em suas razões recursais, a Recorrente revigora as teses de sua peça impugnatória, exceto quanto a: 1) supostamente não restar configurada a hipótese autorizativa do arbitramento ("flagrante insuficiência do imposto pago"); 2) necessidade de considerar todas as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores e constantes do sistema Nota Carioca, com relação ao empreendimento ora em discussão; 3) presumida desconsideração, ao menos, de R\$ 150.787,28 referente ao ISS das Notas Cariocas constantes do quadro anexado à Nota de Lançamento. Agrega em sua defesa o seguinte:

1) Quanto ao fato de constar menção ao art. 20 do CTM na Nota de Lançamento, alega que um lançamento que não esteja devidamente motivado é nulo, por força dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (art 5º, LIV e LV, da CRFB/88). Menciona também ofensa ao que preconiza o art. 142 do CTN e o art. 64 do Decreto nº 14.602/1996.

2) Existe erro já confessado na fundamentação do lançamento, ao indicar motivo pelo qual está sendo exigido ISS da recorrente aparentemente destoante da real fundamentação, sendo insuficiente a descrição fática da situação concreta autuada (fato gerador) e o apontamento dos dispositivos legais aos quais se subsumiriam tais fatos, não permitindo ao contribuinte conhecer, de fato, os motivos que supostamente autorizaram a constituição do crédito tributário, inviabilizando o exercício do seu direito de defesa.

Acórdão nº 19.249

3)Ao manter a cobrança de ISS em debate com fundamento no art. 14, IV, do CTM (“responsabilidade do dono da obra”) a Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários contraria posicionamento já sumulado por este Egrégio Conselho. Isso porque, nos termos da Súmula 12 do CCMRJ, a responsabilidade tributária do art. 14, IV, se exclui nos casos em que o dono da obra é capaz de identificar os prestadores de serviços.

4)A autoridade Julgadora de 1^a instância sequer mencionou que nas Notas Fiscais relativas às obras realizadas no empreendimento imobiliário em apreço (Documentos 04 e 06), claramente são identificados os construtores e empreiteiros que prestaram os serviços, sendo indevida a responsabilização da recorrente pelo ISS supostamente recolhido a menor.

5)No momento do pedido do Visto Fiscal, foram apresentados todos os comprovantes de retenção pela recorrente do imposto relativo aos serviços tomados de prestadores localizados em outros Município. No entanto, os demais comprovantes de pagamento não foram apresentados inicialmente pois a responsabilidade pelo recolhimento era dos prestadores de serviço, sendo certo, ainda, que é o próprio Município o ente capaz de identificar se o pagamento aconteceu.

6)Quanto à menção pela instância a quo de que houve aproveitamento de Notas Fiscais, que totalizam R\$ 166.515,30, para abatimento da Base de cálculo como “movimento econômico não-tributável”, aduz a recorrente que não existe justificativa para a manutenção do equívoco no cálculo da Fiscalização: ante a inegável existência de ISS recolhido, não há de se falar em “movimento econômico não-tributável”, mas sim em ISS recolhido de forma antecipada. O erro cometido pela Fiscalização, ao compor o movimento econômico não-tributável utilizando Notas Fiscais para as quais houve ISS recolhido, afronta a inegociável busca pela verdade-material e tem como resultado redução indevida do Imposto já comprovadamente pago. Por consequência, aumenta o saldo cobrado após o arbitramento do ISS supostamente devido. Há comprovação de quitação do ISS no sistema Nota Carioca (Doc. 06 – colunas “Nº da Guia” e “Data da Quitação da Guia vinculada”).

7)Errou também a fiscalização ao apurar o valor efetivamente recolhido nas Notas Fiscais consideradas. Apenas exemplificativamente, a autora destaca do grupo de Notas Fiscais anexadas no doc. 4 da impugnação a NF nº 290, relativa ao exercício de 2023. Note-se que a base de cálculo e o ISS retido são superiores aos valores considerados na Nota de Lançamento, tal qual informado pelo fiscal.

8)O Lançamento aplicou a redução dos débitos de ISS prevista para empreendimentos enquadrados na Lei nº 5.065/2009 (Programa Minha Casa Minha Vida) à ordem de 35% do Imposto devido, enquanto a expressa previsão legal e a decisão do órgão de consulta determinam que a redução ocorre no percentual de 50%. A decisão de 1^a instância manteve o subaproveitamento da redução à qual a recorrente faz jus em razão de apenas 70% do empreendimento ser

Acórdão nº 19.249

destinado a habitações enquadradas no referido programa. Contudo, tal cerceamento não encontra nenhuma autorização legal. Muito pelo contrário, o art. 1º, II, da Lei nº 5.065/2009 afirma que o incentivo se aplica ao empreendimento. O art. 111 do Código Tributário Nacional exige a interpretação literal das disposições sobre benefício fiscal.

Desse modo, a pretensão da Recorrente consiste em que seja reformada a decisão recorrida, a fim de que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento em questão e, quanto ao mérito, seja julgada improcedente a Nota de Lançamento em epígrafe.”

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade da Nota de Lançamento, suscitada pelo Contribuinte, suscitou preliminar de não conhecimento parcial do recurso e, no mérito, opinou pelo improposito do recurso.

É o relatório.

V O T O

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente suscita a nulidade do lançamento sob a alegação de que o referido ato teria sido praticado com vício em sua fundamentação. Alega que o vício consistiria na indicação indevida do art. 20 da Lei nº 691/1984² no campo destinado à fundamentação da Nota de Lançamento, uma vez que, a despeito de constituir-se como uma incorporadora, não atuou no referido empreendimento como construtora.

Foi justamente o asseverado pelo parecerista da instância de piso, com lastro na manifestação da autoridade lançadora, no sentido de que “*o lançamento em questão não guarda relação com o artigo 20 da Lei nº 691, de 24/12/1984 (Código Tributário Municipal – CTM)*”, que foi utilizado como fundamento da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, por ela assim descrita: “*nulidade da Nota de Lançamento confessada pela própria decisão de 1ª instância*”.

Como se percebe, a questão gira em torno da fundamentação do ato de lançamento, dentre outros dispositivos, no art. 20 da Lei nº 691/1984.

² Art. 20. Nos contratos de construção regulados pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, firmados antes do habite-se entre **incorporador que acumule essa qualidade com a de construtor** e os adquirentes de frações ideais de terreno, a base de cálculo será o preço das cotas de construção, deduzido, proporcionalmente, do valor dos materiais fornecidos pelo prestador, conforme dispuser o regulamento. (grifei)

Acórdão nº 19.249

Como bem apontado pelo d. Representante da Fazenda, não se nega o equívoco incorrido pela Nota de Lançamento ao elencar, no campo próprio para a sua fundamentação, o referido art. 20 da Lei nº 691/1984. Contudo, o que se deve perquirir é se tal impropriedade representaria, de fato, um vício capaz de inquinar o ato de lançamento de uma insanável nulidade.

Nesse ponto, alinho-me ao entendimento esposado pelo Representante Fazendário, no sentido de que, ainda que inadequada a menção ao referido dispositivo no campo destinado à fundamentação do lançamento, não há de se cogitar de nulidade, uma vez que o excesso consistente na menção ao referido dispositivo não é capaz de destituir de fundamentação o ato de lançamento e, mais que isso, de atrair para a Recorrente qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Tendo em vista o exposto, no sentido de que a menção indevida ao art. 20 da Lei nº 691/1984 na Nota de Lançamento guerreada não comprometeu a sua fundamentação e, sobretudo, porque tal menção não trouxe para a Recorrente qualquer prejuízo ao seu amplo direito de defesa, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, conforme suscitada pela Recorrente.

PRELIMINAR DE NÃO CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Representação da Fazenda suscitou preliminar de não conhecimento parcial do Recurso Voluntário, no que se refere à matéria relativa à isenção/redução do ISS prevista para empreendimentos habitacionais enquadrados na Lei Municipal nº 5.065/2009 (Programa Minha Casa Minha Vida) no percentual de 35% do Imposto devido, por entender que teria ocorrido, além de inovação na causa de pedir, alargamento do próprio pedido, na medida em que as questões suscitadas inicialmente na peça de impugnação, caso acolhidas, não teriam o condão de afastar a adoção, pela autoridade lançadora, do referido percentual de redução.

O d. Representante da Fazenda entendeu que a razão de defesa relativa à isenção do ISS com fundamento na Lei nº 5.065/2009 teria sido apresentada no Recurso Voluntário de forma inovadora tanto no que se refere à causa de pedir quanto no que se refere ao pedido propriamente dito, tendo em vista que à primeira instância não foi oferecida a matéria inerente à adoção do percentual de 35% de redução de ISS com fulcro na referida Lei nº 5.065/2009.

Muito embora a Recorrente não tenha sido explícita quanto à vinculação da redução pretendida à Lei nº 5.065/2009 em sede de impugnação, este Relator entende que tal matéria compôs, ainda que de maneira indireta, o objeto litigioso do processo *ab initio*.

Em sede de impugnação, assim se manifestou a defendente quanto a este ponto (fls. 990 *in fine*): “*com isso, aplicando a alíquota de 3%, chegou ao montante de ISS de R\$ 219.813,52, sujeito, ainda, à isenção/redução de 35% (apesar de decisão conferindo 50% de isenção) [...]*” (grifei)

Acórdão nº 19.249

Na mesma esteira, houve manifestação acerca da matéria tanto por parte da autoridade lançadora, em sua informação fundamentada (vide fls. 1.476)³, quanto pela autoridade julgadora de piso, no parecer que instruiu a sua decisão recorrida (vide fls. 1.482)⁴.

Ao que parece, mais do que pretender discutir o fundamento da isenção reconhecida pelo competente órgão administrativo, a defende se insurgiu, desde a impugnação, contra a adoção do percentual de 35% de redução do ISS, em detrimento do percentual de 50%, por ela reputado como sendo o correto. Sendo assim, não vislumbro, *in casu*, inovação no pedido ou na causa de pedir apta a dar acolhida à preliminar suscitada pela Representação da Fazenda.

Tendo em vista o exposto, voto por REJEITAR a preliminar de não conhecimento parcial do Recurso Voluntário, conforme suscitada pela d. Representação da Fazenda.

MÉRITO

Em sede de mérito, a Recorrente maneja como principal razão de defesa a alegação de que teria identificado a totalidade dos prestadores de serviço de construção civil, devendo-se afastar a sua sujeição passiva na qualidade de responsável tributária, prevista no art. 14, IV, da Lei nº 691/1984, em consonância com o disposto no Enunciado Sumular nº 12 deste Conselho de Contribuintes. Peço vêrias para trazer à colação os termos em que vazada a referida Súmula, com grifos:

A **identificação inequívoca**, pelo titular do prédio ou contratante da obra, de um ou mais prestadores contratados para a **execução total dos serviços de construção civil** afasta a responsabilidade tributária prevista no inciso IV do art. 14 da Lei nº 691/1984.

Como se percebe, a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes pressupõe a identificação inequívoca do prestador ou dos prestadores de serviços de construção civil contratados para a **execução total da obra**, grife-se. Apenas dessa forma a responsabilidade do tomador dos serviços será afastada.

³ Em relação ao último item, sobre o suposto erro no percentual de isenção/redução, informamos que houve, sim, deferimento no pedido de redução de 50%, mas que apenas 70% das unidades estão inseridas no Programa Casa Verde e Amarela (PCVA), restando ainda 30% das unidades negociadas fora do programa. Assim, com base no Registro-2 do RGI apresentado pelo contribuinte (fl. 379) e conforme explicação no despacho da fl. 390, o percentual de redução aplicado no cálculo do ISS foi de 35% sobre o valor total do empreendimento.

⁴ O parecer que instruiu a decisão recorrida adotou como fundamento exatamente o mesmo trecho reproduzido acima, da manifestação da autoridade lançadora em sua informação fiscal fundamentada.

Acórdão nº 19.249

No presente caso, não foram identificados os prestadores de serviços de construção civil contratados para execução da totalidade da obra. Como a identificação foi parcial, ou seja, foram identificados prestadores de serviços contratados para execução de apenas parcela da obra, tendo em vista o conjunto das notas fiscais apresentadas pela defendant e avaliadas pelo órgão lançador, impõem-se a responsabilidade da tomadora dos serviços em relação à parcela cujos prestadores de serviços não foram identificados, justamente o que ocorreu no presente caso.

Nesse ponto, peço vêrias para incorporar como fundamento do presente voto o seguinte excerto da manifestação fazendária:

No mérito, quanto à alegação de que o entendimento adotado pela instância de piso contraria a Súmula nº 12 deste Egrégio Conselho, afirmamos que não houve a indicação dos prestadores de serviço **com relação à execução integral dos serviços de construção civil**. Elemento central desta indicação é o contrato de construção abrangendo a totalidade da obra. Não houve no presente processo a apresentação deste elemento de prova, como ocorreu nos julgamentos que deram ensejo à elaboração da mencionada Súmula. Os únicos documentos apresentados pela defendant foram Notas Fiscais, já consideradas pela autoridade lançadora como aptas a indicar parte dos prestadores de serviços e, por isso mesmo, aproveitadas para o abatimento da base de cálculo do tributo. (grifei)

Como se vê, não houve a identificação dos prestadores de serviços para execução da totalidade da obra, via apresentação dos contratos de execução de serviços de construção civil. Assim, remanesce a responsabilidade da Recorrente com relação à parcela da obra para a qual não houve a apresentação de notas fiscais ou contratos de prestação de serviços de construção civil capazes de identificar os respectivos prestadores de serviços.

No que se refere à suposta desconsideração de Notas Fiscais apresentadas pela Recorrente no curso do presente contencioso, comungo do mesmo entendimento exposto pelo d. Representante da Fazenda, no sentido de que esse ponto conta com percuciente análise tanto por parte da autoridade lançadora quanto pelo parecerista da instância de piso.

Especificamente quanto a esse ponto, pode-se afirmar que a desconsideração de notas fiscais pela autoridade lançadora teve como causa precípua o fato de os serviços nelas consignados não integrarem o CUB-Sinduscon. Assim, como sedimentado em diversos precedentes deste Colegiado, não há de se excluir da base de cálculo do ISS Visto Fiscal serviços que não compuseram a base de cálculo apurada nos termos previstos na legislação municipal, cujo parâmetro de apuração leva em conta, justamente, os serviços que compõem o referido índice do CUB-Sinduscon. Assim, notas fiscais que se referem a serviços não abrangidos pelo índice em tela não podem ser consideradas para dedução da base de cálculo. Ou seja, não se pode excluir da base de cálculo o valor inerente a serviços que não compuseram a quantificação do valor total da obra.

Acórdão nº 19.249

No que se refere às notas fiscais que integraram o “Movimento Econômico Não Tributável (MENT)” da Nota de Lançamento, em relação às quais a Recorrente alega não ter havido a correspondente dedução do ISS a pagar, concordamos com o d. Representante da Fazenda quando este afirma que tal valor foi abatido do tributo devido, ainda que de maneira indireta.

Acrescento que a questão é de mera compreensão aritmética, na medida em que tanto faz, do ponto de vista matemático, as notas fiscais terem o seu valor total deduzido da base de cálculo apurada para a totalidade dos serviços, como “MENT”, ou o imposto apurado com base nessas mesmas notas ser deduzido do total de imposto calculado para a totalidade dos serviços.

Ainda, a esse respeito, digna de nota a observação feita pela representação fazendária, quanto à diligência do parecerista da instância de piso, ao propor a correção da Nota de Lançamento, tendo em vista a verificação de erro material no que se refere, justamente, ao “Movimento Econômico Não Tributável (MENT)” (campo “f” da Nota de Lançamento), relativo ao ano de 2022⁵, o que reduziu o valor exigido de imposto pela Nota de Lançamento guerreada, ao contrário do que alega a Recorrente. Consigno, ainda, o que asseverou o d. Representante da Fazenda quanto a esse ponto:

Nesse sentido, sem razão a impugnante quando menciona suposto erro da fiscalização ao apurar o valor efetivamente recolhido nas Notas Fiscais consideradas, citando a NF nº 290 como exemplo. Veja-se que a base de cálculo da referida Nota (R\$ 116.557,71) é a mesma que consta do Relatório de fl. 305, elaborado pelo fiscal autuante e considerado no cálculo do Movimento Econômico Não Tributável. Em sendo o abatimento realizado diretamente por meio da base de cálculo das Notas Fiscais, é evidente que o cálculo realizado no lançamento permaneceu incólume.

Uma vez rejeitada a preliminar de não conhecimento parcial do Recurso Voluntário, suscitada pela Representação da Fazenda, resta enfrentar a alegação da Recorrente relativa à isenção/redução do ISS prevista para empreendimentos habitacionais enquadrados na Lei Municipal nº 5.065/2009.

Como antecipado quando da discussão da referida preliminar, o que a Recorrente alega, nesse ponto, é a suposta incorreção do percentual de redução aplicado ao ISS devido. Sustenta a defendente que a Nota de Lançamento guerreada aplicou a redução de 35% no imposto devido, quando a isenção a ela direcionada estava estabelecida no percentual de 50%, nos termos da retrocitada Lei.

Quanto a esse ponto, adoto como fundamento do presente voto a percuciente manifestação fazendária a respeito da questão, *verbis*:

⁵ Com a correção a ser procedida, o valor da parcela do MENT (integrante do campo f da Nota de Lançamento) relativo ao exercício de 2022 deve passar dos R\$ 1.079.321,27 (como indicado às fls. 386 e 387) para R\$ 3.722.817,67, conforme explicitado no quadro a seguir (em valores históricos). (fls. 1485 do parecer que instruiu a decisão de 1ª instância)

Acórdão nº 19.249

A Lei nº 5.065/2009, que concede isenção e redução de ISS para construção e reforma de empreendimentos habitacionais de interesse social e de arrendamento residencial vinculados à política habitacional municipal, estadual e federal, previu, em seu art. 1º, II, “redução de cinquenta por cento para os empreendimentos **destinados às famílias que possuam renda superior a seis salários mínimos e igual ou inferior a dez salários mínimos**”. (grifos do original)

Consta, à fl. 371, documento intitulado “Declaração de enquadramento no Programa “Casa Verde e Amarela””, emitido pela Caixa Econômica Federal e datado de 17/02/2021. Cito o seguinte excerto da declaração:

“A CAIXA ECONÔMICA FEDERAL declara, para todos os fins de direito, que o empreendimento denominado “LIVING SUNSET”, localizado na Estrada Coronel Pedro Correa, Lote 2 do PAL 48608, no Município do Rio de Janeiro/RJ, identificado pela matrícula nº 134.264 do Registro de Imóveis - 9º Ofício do Rio de Janeiro/RJ, possui 178 unidades, **sendo que 122 unidades estão enquadradas no Programa Casa Verde e Amarela**, de acordo com os valores propostos pela construtora”.

(grifos nossos, sendo certo que 122/178 nos leva ao percentual aproximado de 70%, mais exatamente 68,54%)

Dado que no R-2 da matrícula do imóvel em que foi registrado o Memorial de Incorporação (fl. 12) consta menção à requerimento de 18/02/2021, é razoável presumir que o documento expedido pela Caixa Econômica Federal constitui requisito necessário para comprovar-se o enquadramento no Programa em questão.

Ora, se o próprio órgão competente para viabilizar o financiamento dentro do Programa especifica que somente 122 unidades estão enquadradas no Programa, somos forçados a concluir, por óbvio, que 56 unidades do empreendimento não estão enquadradas.

Por mais que a recorrente busque socorrer-se do art. 111 do CTN para justificar sua pretensão, avulta a lógica imaginar que, sob a pretensa justificativa de adotar-se a interpretação literal, se abandone a clara intenção do legislador de vincular a política habitacional de interesse social ao favorecimento de famílias de baixa renda. Pensar de maneira diferente implica não só adotar-se uma lógica booleana artificial quanto às interpretações literal e teleológica, como também ferir de morte o princípio da isonomia tributária.

Em acréscimo a este ponto, reputo oportuno reproduzir a justificativa adotada pela autoridade lançadora, em fls. 390, para aplicação do percentual de redução de 35%, e não o de 50%, ao ISS total apurado, por ser extremamente clara, concisa e didática:

Acórdão nº 19.249

Tendo em vista que houve DEFERIMENTO no pedido de redução de 50%, mas que apenas 70% das unidades estão inseridas no Programa Casa Verde e Amarela (PCVA), com 30% das unidades negociadas fora do programa, o percentual de redução aplicado no cálculo do ISS foi de 35%.

Ou seja, ficou claro que de fato foi aplicado o percentual de redução de 50%, só que não sobre a totalidade do empreendimento, mas sobre a parcela correspondente a 70% do mesmo, o que equivale a aplicar uma redução de 35% sobre o todo⁶.

Deve-se consignar que a referida metodologia de cálculo foi aplicada nos estritos termos da legislação. Ao contrário do que parece sugerir a Recorrente, o percentual de isenção não deve ser aplicado sobre a totalidade do empreendimento, caso este seja composto por unidades habitacionais cujo valor supere o valor estipulado pela política habitacional pública, mas apenas sobre a parcela do empreendimento cujas unidades habitacionais estejam dentro do referido valor.

Essa disciplina é estabelecida de forma explícita pelo § 2º do art. 13 do Decreto Rio nº 49.699/2021, que regulamentou os benefícios previstos na Lei Complementar nº 97/2009 e nas Leis nºs 5.065/2009 e 5.066/2009, com relação aos empreendimentos de interesse social vinculados à política habitacional municipal, estadual e federal. A seguir o referido dispositivo, cujos termos confirmam o percentual de redução adotado no presente caso:

Art. 13. [...]

[...]

§ 2º As unidades que forem comercializadas por valores acima do valor máximo definido pelo Governo Federal não poderão usufruir dos benefícios previstos na Lei nº 5.065, de 10 de julho de 2009, e no art. 6º da Lei Complementar nº 97, de 10 de julho de 2009.

Tendo em vista o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário ora em julgamento, com vistas a manter, por seus próprios fundamentos, a decisão recorrida.

É como voto.

⁶ 50% x 70 = 35% x 100

Acórdão nº 19.249

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **LUANDA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS 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 não conhecimento parcial do recurso, suscitada pela Representação da Fazenda, nos termos do voto do Relator.
- 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, 18 de dezembro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RENATO DE SOUZA BRAVO
CONSELHEIRO RELATOR