



**MUNICÍPIO DE LINHARES  
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL**

**SESSÃO DE 28 DE JULHO DE 2022.**

**JULGADO N.º: 0007 – JIF – PML/2022.**

PROCESSO N.º 011461/2020

APENSO N.º 005665/2020

NOTIFICADO: RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.  
ENDEREÇO: AV. CAPIXABA, Nº 27 – BAIRRO DIVINO ESPÍRITO SANTO  
VILA VELHA/ES

CNPJ N.º: 35.071.890/0001-07

INSCRIÇÃO MUNICIPAL CADASTRO EVENTUAL N.º: 00070540

NOTIFICANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES

DAT/SEMUF/PML


AGENTES FISCAIS DE ARRECADAÇÃO: MAURÍCIO ALMEIDA PEREIRA,  
CARLOS FERNANDO ROSA PORTO, JORGE RICARDO PEREIRA, NEOLUCI  
FRANCO NUNES E MILTON JOSE ALVES PARAISO FILHO

RELATOR SUPLENTE: KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI – MATRÍCULA: 006749

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO. NOTIFICAÇÃO RECEBIDA. TEORIA DA APARÊNCIA. POSSIBILIDADE. ISSQN. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTADOS POR TERCEIROS. ARBITRAMENTO. CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO DE CONSTRUÇÃO – SINDUSCON-ES. POSSIBILIDADE. INCORPORAÇÃO INDIRETA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONCLUSÃO.

**I. DOS FATOS**

Em 31 de agosto de 2020 a empresa **RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ n.º 35.071.890/0001-07, apresentou, tempestivamente, à Junta de Impugnação Fiscal – JIF, do município de Linhares-ES, impugnação à Notificação n.º 001338/2020 (fls. 15-18,

  
Processo n.º 00011461/2020.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



do processo apenso nº 005665/2020), lavrada para exigência do crédito tributário (ISSQN) referente à construção de uma obra residencial multifamiliar edificada sobre o lote nº 15 da quadra nº 13, situada à Rua Harrisoniana, s/nº, Residencial Lagoa Park I, bairro São José, neste município.

Em sua defesa às folhas 02 a 21 do processo 011461/2020, enfatiza os seguintes pontos:

*“[...] I – SÍNTESE DOS FATOS [...]. II – DAS PRELIMINARES. II.1 – DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO EM RAZÃO DO RECEBIMENTO DA NOTIFICAÇÃO POR PESSOA SEM PODERES REPRESENTATIVOS DA IMPUGNANTE [...]. II.2 – DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR VÍCIOS DE NATUREZA FORMAL, DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL [...]. II.3 – DA INCONSISTÊNCIA DO VALOR DO SERVIÇO ARBITRADO A TÍTULO DE BASE DE CÁLCULO, DA AUSÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO “IN LOCO” POR PARTE DO MUNICÍPIO [...]. III. DO MÉRITO – III.1 - DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO E AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PARA FUNDAMENTAR A REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA PELO CONTRIBUINTE [...]. III.2 – DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE PARA SI MESMO [...]. V – DOS REQUERIMENTOS. [...] a) Seja anulada a notificação Fiscal nº 001388/2020, em virtude das nulidades apontadas; b) caso não se entenda pela existência de vícios na notificação, sejam apresentados os documentos que comprovem a base de cálculo auferida pelo município e, após disso, seja disponibilizado novo prazo para impugnação da cobrança; c) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o fim do presente trâmite processual administrativo.”*

Em resumo, a impugnante requer a anulação da Notificação nº 001388/2020.

Por outro lado, os Agentes Fiscais de Arrecadação demonstram (fl. 15, do apenso nº 005665/2020), que a base de cálculo para apuração do ISS, incidente sobre o serviço de construção civil, referente à obra em questão, fora arbitrado em 70% do CUBm<sup>2</sup> (Custo Unitário Básico), assim: 175,54m<sup>2</sup> (área) X R\$793,52 (referente 70% CUB) = R\$139.294,50 (base de cálculo apurada). Sobre este valor fora aplicada, nos termos do inciso II, artigo 24, da Lei Complementar nº 10/20211, alíquota de 5% (cinco por cento), donde resultou o valor do ISS de R\$6.964,73, entretanto, os Agentes também apuraram o ISS incidente sobre os valores das notas fiscais de serviços apresentadas (fls. 03-09, do apenso 005665/2020), os quais foram deduzidas da base de cálculo, que



somadas totalizaram R\$34.118,40 e, do mesmo modo, aplicaram sobre este valor a alíquota de 5%, donde resultou o valor do ISS a ser deduzido em R\$1.705,92. Assim, o valor do ISS, referente à obra de construção civil em tela, a ser recolhido foi firmado em R\$5.258,81 (fl. 15, do apenso nº 005665/2020).

No que tange aos pedidos apresentados pela Impugnante, os Agentes Fiscais assim se pronunciaram:

*“Em relação a mão-de-obra, não há prova suficiente nos autos a fim de possibilitar o reconhecimento da inexigibilidade do imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza” (fls. 28-29), e concluem: “diante dos fatos narrados, considerando as determinações da tabela do SIDUCOM-ES a respeito dos valores correspondentes ao metro quadrado de uma construção civil, contribuinte foi Notificado sob nº001576/2020, em 05/02/2020, a recolher o ISSQN referente à obra residencial. Isto posto, não há razão de prosperar o recurso interposto pela empresa RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA, vez que a Notificação é cristalinamente válido sendo devido o imposto a administração pública municipal.” (fl. 29-31)*

É o relatório.

## II - VOTO DO RELATOR SUPLENTE

Considerando a declaração da Impugnante sobre a “IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE A SI MESMO”, bem como a alegação dos Agentes Fiscais de Arrecadação às folhas 29 a 31, de que: “No caso, a Impugnante postula a inexigibilidade dos valores cobrados de ISSQN, sob pretexto de ter realizado uma construção em seu terreno utilizando mão-de-obra própria. Em relação a mão-de-obra, não há prova suficiente nos autos a fim de possibilitar o reconhecimento da inexigibilidade do imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN”; considerando a recomendação em Parecer PGM/JIF n. 010/2021<sup>1</sup>, de 11 de agosto de 2021 (Processo n. 013625/2020), onde o Dr. Giovani Rodrigues da Silva, propõe que:

“antes do julgamento mérito da impugnação, seja a impugnante novamente notificada para apresentar os documentos referidos pelos agentes de



arrecadação, bem como a comprovação de que o imóvel em que realizada a obra é de sua propriedade, na forma do artigo 325 do CTM e do regimento interno da JIF.”

Nesse sentido, enviamos à Impugnante, via Correios (AR: YG807991580BR), o Ofício nº 009/2022, recebido pelo destinatário em 11/07/2022 (fls. 55-56), para que apresentasse, no prazo de 10 (dez) dias, a contar da data do recebimento, os seguintes documentos: **Registro do Imóvel em questão; Certidão de ônus atualizada do imóvel em questão; GFIP do período da obra e Livro de Registro de Empregados do período da obra;** Contudo, até a data desta sessão (28/07/2022), não foram enviados os documentos solicitados no referido Ofício.

## II.I – DAS PRELIMINARES

### II.I.I – DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO EM RAZÃO DO RECEBIMENTO DA NOTIFICAÇÃO POR PESSOA SEM PODERES REPRESENTATIVOS DA IMPUGNANTE. (fls. 05-07).

O Fisco, com fundamento no **Inciso I, do artigo 293, da Lei 2662/2006<sup>2</sup>**, notificou a **Impugnante através da notificação de número 001388/2020, recebida em 11/08/2022 (fl. 15, do processo em apenso nº 005665/2020) na pessoa de DEMERSON ELIAS DOS SANTOS (fl. 02, do mesmo processo).**

Destarte, a Impugnante aponta “*grave nulidade no presente processo administrativo relativa ao recebimento da notificação por sujeito sem poderes representativos para tanto.*”

Não obstante, ao analisar de forma detalhada o Requerimento presente à folha 02, do processo em apenso nº 005665/2020, encontramos como “contato” duas pessoas de prenomes PEDRO OU DEMERSON, sendo que a pessoa que assinou da Notificação 001388/2020, foi o Senhor DEMERSON ELIAS DOS SANTOS.

Além disso, a Impugnante, em outro requerimento da mesma empresa, RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA, protocolado sob o número

<sup>2</sup>Art. 293 A intimação presume-se feita: I - quando pessoal, na data da ciência;



0014479/2020 em 30/10/2020 (doc. fls 57-62), delega poderes de representação ao Senhor DEMERSON ELIAS DOS SANTOS. Confira-se:

*“Em tempo, autorizo e confiro poderes ao Srº Demerson Elias Santos, inscrito no CPF nº 090.667.167-11 para tratar, requerer, assinar papéis, retirar documentos, assumir dívidas, concordar ou não com o que se faça necessário para aprovação e regularização da obra junto a Prefeitura de Linhares do lote supramencionado. Sujeitando-se para isso cumprir com as exigências imposta por esta municipalidade. – Contato: 99938-2682 ou 9.9989-7582 (PEDRO OU DEMERSON)”*

Sobre esta situação o STJ possui orientação pacífica quanto à possibilidade de aplicar a Teoria da Aparência no momento da citação, ainda que esta seja feita perante funcionário que não faz qualquer ressalva sobre a inexistência de poderes, em especial na hipótese em que a citação é realizada na sede da pessoa jurídica. Senão, veja-se:

“Com efeito, este Sodalício possui orientação pacífica quanto à possibilidade de aplicar a Teoria da Aparência no momento da citação, ainda que esta seja feita perante funcionário que não faz qualquer ressalva sobre a inexistência de poderes, em especial na hipótese em que a citação é realizada na sede da pessoa jurídica. Nessa linha de intelecção, confirmam-se: AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REJEIÇÃO. PROTESTO INTERRUPTIVO DE PRESCRIÇÃO. DEVEDORES SOLIDÁRIOS. NULIDADE DA CITAÇÃO DA DEVEDORA PRINCIPAL NO PROTESTO INTERRUPTIVO. NÃO OCORRÊNCIA. **TEORIA DA APARÊNCIA.** PRESCRIÇÃO JUROS. NÃO OCORRÊNCIA. DECISÃO MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. (...) 3. **É válida a citação da pessoa jurídica, realizada no endereço de sua sede principal, mesmo que recebida por pessoa que não tenha poderes expressos para tal, prevalecendo a teoria da aparência. Precedentes.** (...) (AgInt nos EDcl no AREsp 569206/SP, Rel. Ministro LÁZARO GUIMARÃES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 5ª REGIÃO), QUARTA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 24/09/2018) AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO MONITÓRIA. VALIDADE DA CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. 1. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. 2. REVISÃO DO JULGADO QUE IMPORTA NECESSARIAMENTE NO REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. 3. NULIDADE A QUE DEU CAUSA. 4. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. **Com base na teoria da aparência, é válida a citação da pessoa jurídica, realizada no endereço apontado por ela própria, na pessoa que informou possuir poderes para receber o mandado.** 2. A revisão do julgado importa necessariamente no reexame de provas, o que é vedado em âmbito de recurso especial, ante o óbice do enunciado n. 7 da Súmula deste Tribunal. 3. A ninguém é dado o direito de invocar em seu proveito nulidade a que deu causa, situação não permitida pelo ordenamento jurídico diante do princípio nemo auditur propriam turpitudinem allegans, segundo o qual a parte não pode se beneficiar da sua própria torpeza. 4. Agravo interno desprovido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1013829/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO

*Kleber*  
Processo n.º 00011461/2020.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



BELLIZZE, TERCEIRA TURMA , julgado em 07/08/2018, DJe 14/08/2018) AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. COMPROVANTES DE PREPARO ILEGÍVEIS. FALHA NA DIGITALIZAÇÃO NO STJ. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. RECONHECIMENTO DE UNIÃO ESTÁVEL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Superior Tribunal de Justiça N. 7/STJ. CITAÇÃO POSTAL. ENDEREÇO DA EMPRESA. RECEBIMENTO POR EMPREGADO SEM RESSALVA. TEORIA DA APARÊNCIA. VALIDADE. SÚMULA N. 83/STJ. 1. A alegação de falha ou erro no procedimento de digitalização realizado pelo Tribunal de origem, quando devidamente comprovada, tem o condão de afastar o óbice da deserção. 2. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem quanto à legitimidade ativa ad causam, em razão de reconhecimento de união estável da autora com o de cujus, demanda necessariamente novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o enunciado da Súmula n. 7 do STJ. 3. É válida a citação postal encaminhada ao endereço da empresa e regularmente recebida por empregado sem nenhuma ressalva, aplicando-se ao caso concreto a teoria da aparência. Precedentes. 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 325.444/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TERCEIRA TURMA , julgado em 15/03/2016, DJe 28/03/2016) "CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO. RECEBIMENTO POR FUNCIONÁRIO. APLICAÇÃO DA TEORIA DA APARÊNCIA. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE À ORIENTAÇÃO FIRMADA NESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83 DO STJ. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de ser válida a citação realizada na pessoa de quem se apresenta como representante legal da pessoa jurídica, sem fazer qualquer ressalva quanto à inexistência de poderes para tal. Aplicação da teoria da aparência. Precedentes. 2. Hipótese em que o acórdão recorrido está em consonância com a orientação adotada nesta Corte. Incidência da Súmula nº 83 do STJ. 3. Não sendo a linha argumentativa apresentada pelo agravante capaz de evidenciar a inadequação dos fundamentos invocados pela decisão agravada, o presente agravo não se revela apto a alterar o conteúdo do julgado impugnado, devendo ele ser integralmente mantido em seus próprios termos. 4. Agravo regimental não provido". (AgRg no AREsp 587.162/MS, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, TERCEIRA TURMA , julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015, grifou-se) "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPUGNAÇÃO AO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. MONITÓRIA. CITAÇÃO. VALIDADE. TEORIA DA APARÊNCIA. VERIFICAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DOS TÍTULOS. MATÉRIA PROBATÓRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. De acordo com o entendimento desta Corte, que adota a teoria da aparência, considera-se válida a citação da pessoa jurídica efetivada na sede ou filial da empresa a uma pessoa que não recusa a qualidade de funcionário. Precedentes. 2. 'Inviabilidade de rechaçar a conclusão das instâncias ordinárias, que consideraram exigível o título executivo apresentado e inócurrenente o excesso de execução, porquanto 'rever o alegado excesso de execução importaria o reexame do conjunto. (grifo nosso).

Diante dos precedentes do STJ, restam, portanto, infundadas a alegações apresentadas pela Impugnante, e considera-se válida a notificação nº 001388/2020, encaminhada pelo Departamento de Administração Tributária, realizada na pessoa de quem se identifica

  
 Processo n.º 00011461/2020.  
 Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



como representante da empresa e recebe o ato sem ressalvas, e conseqüentemente a exigibilidade do lançamento.

### **II.I.II – DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR VÍCIOS DE NATUREZA FORMAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL (fls. 08-10).**

A Impugnante, às folhas 08-10, defende a nulidade da notificação, pois entende que "*a notificação em questão não apresenta descrição acerca do fato gerador do tributo no lançamento, tampouco enquadramento legal pertinente à hipótese de incidência tributária.*", e que a "*tipificação do fato gerador que levou a autuação fiscal é elemento essencial da notificação de cobrança.*", e que a notificação não preenche os requisitos obrigatórios, os quais se encontram previstos no artigo 290 da Lei nº 2.662/2006.

Muito bem.

Insta destacar a princípio que o artigo 290 da Lei nº 2662/2006, trata especificamente de "auto de infração" e não de "notificação", portanto, a formalidade daquele não se aplica à esta.

É sabido que quando um contribuinte pratica algum ato que tem como consequência a incidência tributária, confirma-se a hipótese de incidência, o que dá ensejo ao fato gerador, e conseqüentemente nasce a obrigação tributária.

A constituição do crédito tributário é competência privativa da autoridade administrativa, que o faz através do lançamento. Uma vez efetivado, com o contribuinte notificado de forma devida, tem-se o crédito tributário.

Após ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária nasce, porém ilíquida e incerta, superando tais etapas somente a partir da sua regular notificação.

Esta obrigação tributária só pode ser exigida depois que o contribuinte for devidamente notificado, passando a obrigação a ter liquidez, ou seja, que o título deve conter



exatamente o valor devido; e certeza, que consiste na confirmação de que existe a obrigação e que deva ser realizada.

Assim, verificado a ocorrência do fato gerador, determinado a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo, o imposto será lançado e, caso seja necessário, será aplicação de penalidade cabível.

Após essas verificações o contribuinte será notificado para que possa efetivar o cumprimento da obrigação.

Nesse sentido veja o entendimento do tributarista Roberto A. Tauil<sup>3</sup>:

**“O Lançamento Fiscal** Conforme definição de Hugo de Brito Machado, ‘Lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível’. O lançamento, na verdade, é ato jurídico e não procedimento. O lançamento pode ser decorrente de um procedimento administrativo, mas com ele não se confunde, como diz Paulo de Barros Carvalho. Nem sempre ao lançamento precede um procedimento administrativo, mas, quando existe, o ato jurídico se constitui pelo lançamento. O lançamento tributário é indelegável. Competência única da autoridade fazendária, vinculada à atividade administrativa e obrigatória. São autoridades administrativas os servidores Fiscais em suas áreas respectivas (Fiscais de Poder de Polícia e Fiscais Tributários). Um não pode avançar a área de outro, a não ser quando a lei local permita expressamente. Exemplo: Fiscal Tributário não pode lançar um auto de infração contra um estabelecimento que tenha transgredido uma norma de posturas municipais, a não ser se a lei local que define as funções dos quadros de carreira inclua tal atividade na descrição de funções do cargo de Fiscal Tributário. Ou seja, a lei do Município institui a estranha figura do ‘Fiscal de Múltiplas Funções’, ou ‘FFT – Fiscal Faz Tudo’. Além dos Fiscais, temos outras autoridades que podem efetuar um lançamento fiscal, como, por exemplo, o chefe responsável pelo Cadastro Imobiliário ou Mobiliário, o Diretor de Tributos etc. Contudo, a competência de lançar deve estar prescrita em lei. Embora os nossos mestres identifiquem duas ou três modalidades de lançamento, entendemos que somente existe um tipo: o de ofício, ou seja, feito por iniciativa da autoridade administrativa. Os tais ‘lançamento por homologação’ e ‘lançamento por declaração’, em termos práticos, não deixa de ser ‘lançamento de ofício’. Apesar de o lançamento por homologação estar previsto no Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa não homologa pagamento espontâneo do contribuinte. Se o pagamento estiver correto, nada faz. **Se encontrar divergência, aí sim, emite um lançamento de ofício da diferença apurada.** [...]. Lançamento de ofício é feito, evidente, por iniciativa da

<sup>3</sup> Disponível em: <http://consultormunicipal.adv.br/artigo/fiscalizacao-municipal/21-01-2019-o-lancamento-tributario-e-a-notificacao-ao-sujeito-passivo/>. Acesso em: 15 de jul. de 2022.





autoridade administrativa, tendo, ou não, qualquer colaboração do sujeito passivo na apuração do fato. **A formalidade do Lançamento se dá por meio de emissão de um documento fiscal. Cada Município tem (ou deveria ter) os seus modelos de documentos fiscais.** Em geral, são os seguintes: A) Ato Administrativo do Lançamento Tributário Este documento formaliza o lançamento do principal, não alcançando as sanções (penalidades e multas). Pode ser substituído pela emissão direta da guia de pagamento ou do carnê, inclusive por meio digital. Em geral, utilizado para lançamentos de tributos ocorridos na presente data, com vencimento em data posterior ao lançamento.

**B) Notificação de Lançamento Tributário** Este documento já serve como notificação ao sujeito passivo. Demonstra o lançamento e já dá ciência ao sujeito passivo da sua existência formal, podendo ser constituído do lançamento do principal e das penalidades moratórias ou pecuniárias. **C) Auto de Infração** Este documento efetua o lançamento de infrações (multas e outras penalidades), não sendo aplicável normalmente para lançamento do principal. Em tempos idos, era usado o documento: “Auto de Infração e Imposição de Multas – AIIM”. Um título estranho, pois se era lançamento de uma infração, a imposição da multa era a única consequência. No entanto, admite-se o Auto de Infração como lançamento do principal (ou diferença apurada) não quitado na data do vencimento, e respectivas penalidades. Nada impede, porém, que o Município utilize a guia ou carnê como documento fiscal do lançamento tributário. O importante é a legislação municipal prever os modelos adequados que formalizem os seus atos de lançamentos tributários. (grifo nosso).

Destarte, conforme ensina o Mestre Roberto Adolfo Taulil (*in memoriam*), a Notificação de Lançamento Tributário serve como notificação, onde demonstra o lançamento e já dá ciência ao sujeito passivo da sua existência formal, podendo ser constituído do lançamento do principal e das penalidades moratórias ou pecuniárias. Se não há notificação, o lançamento torna-se inexistente e, portanto, resta caracterizada a impossibilidade jurídica do pedido. Já o “Auto de Infração efetua o lançamento de infrações (multas e outras penalidades), não sendo aplicável normalmente para lançamento do principal.”

Como visto, Notificação e Auto de Infração não se confundem, pois apresentam formalidades distintas.

Em sendo assim, afasto os argumentos apresentado pela Impugnante no tópico “II.2 DA NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR VÍCIOS DE NATUREZA FORMAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL”.



### II.I.III – DA INCONSISTÊNCIA NO VALOR DO SERVIÇO ARBITRADO A TÍTULO DE BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO “*IN LOCO*” POR PARTE DO MUNICÍPIO (fls. 12-14).

A impugnante comenta que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, e no entanto, “*a Notificação de Lançamento produzida pela Autoridade Lançadora não poderá estabelecer como base de cálculo do Imposto Sobre Serviços -ISS valor acima do preço do serviço.*”; e prossegue: “*Ocorre que, na hipótese, foi estabelecido arbitramento na Notificação de Lançamento a título de base de cálculo o valor de R\$139.294,50 [...]. [...] que a Administração Fazendária Municipal teria chegado a esta quantia ao considerar como parâmetro o ‘valor do m<sup>2</sup> da mão de obra extraído do SINDUSCON/ES conforme tabela do CUB. 70%’.*”

Quanto ao arbitramento da base de cálculo, utilizando-se com parâmetro o valor do Custo Unitário Básico por m<sup>2</sup>– CUBm<sup>2</sup>– disponibilizado pelo SINDUSCON-ES, o STJ tem o seguinte entendimento:

**APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ISS. SENTENÇA QUE RECONHECE A INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO SOBRE A ATIVIDADE DE INCORPORAÇÃO DIRETA. INSURGÊNCIA RECURSAL. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO IMPOSTO, EIS QUE O VALOR DECLARADO DA OBRA ESTÁ EM DESCOMPASSO COM O CUSTO EFETIVO LEVANTADO PELO CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO DE CONSTRUÇÃO - SINDUSCON-PR. POSSIBILIDADE. EMPRESA QUE PROMOVEU A CONSTRUÇÃO DE HABITAÇÃO COLETIVA EM IMÓVEL PRÓPRIO PARA FUTURA ALIENAÇÃO. UTILIZAÇÃO DO CUB COMO PARÂMETRO PARA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CABIMENTO. CRITÉRIO OBJETIVO, AMPARADO EM LEI, QUE ATENDE AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E ISONOMIA. VALOR DECLARADO AO FISCO MUITO ABAIXO DAQUELE CORRESPONDENTE AO CUSTO MÉDIO DA MÃO DE OBRA INDICADO PELO SINDICATO DA INDÚSTRIA E DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO PARANÁ PARA O PERÍODO. AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO OU QUE TODA A OBRA FOI CONSTRUÍDA COM MÃO DE OBRA PRÓPRIA. PARTE QUE NÃO REQUEREU PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL, MESMO INTIMADA. AUTUAÇÃO LEGÍTIMA E IMPOSTO EXIGÍVEL EM FACE DO PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL QUE, NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, DEVE RETER NA FONTE O IMPOSTO DEVIDO PELOS PRESTADORES TERCEIRIZADOS. INCIDÊNCIA DO ART. 8º, LC Nº 40/2001. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA REFORMADA. INVERSÃO DO ÔNUS SUCUMBENCIAL. RECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E, NO**

*Kleber*  
Processo n.º 00011461/2020.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



MÉRITO, PROVIDO. (TJPR - 3ª C. Cível - 0003365-39.2017.8.16.0004 – Curitiba – Rel.: DESENBARGADOR JOSÉ SEBASTIÃO FAGUNDES CUNHA- J. 29.09.2020<sup>4</sup> (grifo nosso).

Observe trecho do voto no mesmo julgado:

[...]em que pese a parte apelada tenha alegado que executou as obras por si mesmo, utilizando-se de mão de obra própria, o fato é que o valor da planilha de mov. 30.4 (que corresponde a mão de obra com os encargos sociais), somada as notas de prestação de serviços de terceiros, totalizam a quantia de R\$ 720.313,60 (setecentos e vinte mil trezentos e treze reais e sessenta centavos), valor muito abaixo – diga-se de passagem – daquele correspondente ao custo médio da mão de obra indicado pelo Sindicato da Indústria e da Construção Civil do Paraná para o período. Anota-se, o CUB é calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil em atendimento ao disposto no artigo 54 da Lei nº 4.591/64, e serve de base para a avaliação de parte dos custos das edificações por metro quadrado de construção do projeto-padrão considerado. Na hipótese, o CUB-PR relativo a mão de obra para padrão residencial normal R8-N referente ao mês junho do ano de 2017 – mesma especificação e período de término da construção realizada pela parte apelada –, era de R\$ 856,37 (oitocentos e cinquenta e seis reais e trinta e sete centavos)[1], valor este que, multiplicado pela área construída de 1.717,39 m<sup>2</sup>, resultaria no montante de R\$ 1.470.721,27 (um milhão quatrocentos e setenta mil setecentos e vinte e um reais e vinte e sete centavos). Verifica-se, assim, uma diferença de R\$ 750.407,67 (setecentos e cinquenta mil quatrocentos e sete reais e sessenta e sete centavos) entre o produto da metragem e do valor da mão de obra indicado pelo CUB e aquele apresentado pela apelada em planilha de composição dos custos (mov. 30.3). Essa diferença, repisa-se, de mais que o dobro, demonstra que o custo da edificação declarado se divorcia em muito da realidade, o que justifica o lançamento por arbitramento, [...].<sup>5</sup> (grifo nosso)

Portanto, diante do entendimento jurisprudencial, de que CUB, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil em atendimento ao disposto no artigo 54 da Lei nº 4.591/64, serve de base para a avaliação de parte dos custos das edificações por metro quadrado de construção, e da legalidade do arbitramento utilizando o CUB, fazendo ruir o argumento da Impugnante.

<sup>4</sup> Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1536087253/apelacao-apl-33653920178160004-curitiba-0003365-3920178160004-acordao>. Acesso em: 15 de jul. de 2022.

<sup>5</sup> Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1536087253/apelacao-apl-33653920178160004-curitiba-0003365-3920178160004-acordao>. Acesso em: 15 de jul. de 2022.



## II.II – MÉRITO:

No mérito, a Impugnante (fls. 14-21), defende:

### II.II.I - DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO E A AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PARA FUNDAMENTAR A REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA PELO CONTRIBUINTE (fls. 14-17).

Sobre esta situação, a Impugnante aponta que , “*adentra-se no grande equívoco do valor arbitrado utilizado pela Prefeitura*”, pois, a notificação de lançamento “*não poderá estabelecer como base de cálculo do Imposto Sobre Serviços -ISS valor acima do preço do serviço.*”, e acrescenta que “**tal presunção a respeito do valor do serviço não pode prosperar de maneira alguma, pois, além de não refletir a realidade, é totalmente descabida.**”, e acrescenta que “**A conduta da municipalidade ao utilizar tabela para presumir o suposto valor correto do tributo certamente não reflete o efetivo valor do serviço.**”


Pois bem.

Quanto à questão do lançamento por arbitramento, entendo ter sido já esgotado quando da manifestação no tópico anterior e, portanto, não será tema de análise deste tópico.

t

Assim, inicio a análise deste tópico destacando que a Constituição da República, em seu artigo 156, inciso III, com alteração dada pela Emenda Constitucional nº 03/93, assegura que o ISSQN é tributo de competência tributária municipal, tendo como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 2003, bem como na lista de serviço do Anexo I, da Lei Complementar municipal 10/2011.

Destaca-se que o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03, dispõe que: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

  
Processo n.º 00011461/2020.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



Por sua vez, o item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, bem como na Lei Complementar municipal 10/2011, dispõe que:

Item 7.02 Execução, por administração empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Conclui-se, portanto, do comando normativo transcrito que ocorre a incidência de ISSQN apenas sobre serviços de empreitada, subempreitada e administração. Logo, tratando-se de obra de construção civil realizada por conta própria, não há incidência do ISSQN, já que o imposto é devido apenas pelo sistema de administração, empreitada ou subempreitada, estando, portanto, as Agentes responsáveis pelo lançamento tributário, alinhadas com o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça. Senão, veja-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. CONSTRUÇÕES FEITAS PELO INCORPORADOR EM TERRENOS PRÓPRIOS. ISS. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO. IMPROCEDÊNCIA. CONHECIMENTO E DESPROVIMENTO DO RECURSO. PRECEDENTES DO TJRN E DO STJ. I - De acordo com posição sedimentada no STJ e no TJRN, não incide ISS na hipótese de construção feita pelo próprio incorporador, haja vista que, se a construção é realizada por ele próprio, em terreno próprio, não há falar em prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador - AgRg no REsp 1295814/MS, Relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 03.10.2013; AgRg no REsp 1356977/MG, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 19.03.2013. II - Na construção pelo regime de contratação direta, há um contrato de promessa de compra e venda firmado entre o construtor/incorporador (que é o proprietário do terreno) e o adquirente de cada unidade autônoma. Nessa modalidade, não há prestação de serviço, pois o que se contrata é "a entrega da unidade a prazo e preços certos, determinados ou determináveis"(art.43 <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11324181/artigo-43-da-lei-n-4591-de-16-de-dezembro-de-1964>>daLei4.591 <<https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/104078/lei-do-condom%C3%ADnio-lei-4591-64>>/64). Assim, descaracterizada a prestação de serviço, não há falar em incidência de ISS. Ademais, a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa, não obstante admita interpretação extensiva.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Disponível em: <https://tj-rn.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/607827131/apelacao-civel-ac2017021660-5-rn?ref=serp>>. Acesso em: 17 mar. 2019.



Não obstante, o Município, através dos Agentes Fiscais de Arrecadação, em decorrência de sua atividade fiscalizatória, notificou a empresa ora impugnante para o pagamento de ISS, considerando ter ocorrido prestação de serviço por terceiro, passível de cobrança do imposto nesses casos, trata-se de hipótese de responsabilidade tributária.

Nesse passo, a Lei Complementar Federal n.º 116/2003 imprime que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço, podendo ser toda pessoa física ou jurídica que preste os serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar Federal n.º 116/2003.

Do mesmo modo, a Lei Complementar municipal n.º 10/2011, descreve em seu artigo 5º que:

O contribuinte do imposto é o prestador do serviço, pessoa física ou jurídica ou a ela equiparada para fins tributários, que exercer em caráter permanente ou eventual, quaisquer das atividades de prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, de modo formal, informal, com atividade regularizada ou não regularizada.

Contudo, em alguns casos, essa incumbência recai sobre o contratante ou intermediário do serviço, que é obrigado a reter e a recolher o imposto ao município que faz jus a essa exação (art. 5º, da LC 116/2003). A esse procedimento dá-se o nome de substituição tributária.

A propósito, o artigo 6º da Lei Complementar 116/2003, disponibiliza aos Municípios o poder para atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. Senão, veja-se:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte. § 2º **Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são**



responsáveis: I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (grifos nossos)

Seguindo tal determinação, esta municipalidade editou a Lei Complementar municipal n.º 10/2011, que nos seus artigos 6º e 7º apresenta os substitutos tributários, nos seguintes termos:

Art. 6º Substituto tributário é nos termos desta Lei Complementar o tomador ou intermediário de serviços, pessoa física ou jurídica ou a ela equiparada, vinculado ao fato gerador. § 1º Nos termos do caput deste artigo, ficam os substitutos tributários previstos nesta Lei Complementar, obrigados a proceder à retenção e recolhimento do imposto ou ao seu pagamento, independentemente de sua retenção, sobre serviços de qualquer natureza, multas e demais acréscimos legais, conforme disposições contidas nesta Lei e/ou em seus regulamentos. § 2º O regulamento disporá sobre a forma como o imposto devido, multa e demais acréscimos legais deverão ser recolhidos, se por meio de retenção ou se por meio de pagamento independente de retenção na fonte. Art. 7º Para os efeitos desta Lei Complementar são substitutos tributários pelo pagamento ou pela retenção e recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza: I - O tomador do serviço, no caso em que o prestador emitir documento fiscal autorizado por outro município; II - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; III - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.03, 3.04, 7.02, 7.03, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 7.20, 11.01, 11.02, 11.03, 11.04, 14.06, 17.05, 17.09, 20.01, 20.02 e 20.03 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Constata-se, portanto, que os municípios possuem ampla liberdade para estabelecer a retenção do imposto e atribuir ou não a responsabilidade pelo total das obrigações em substituição ao primeiro, ou seja, a substituição tributária pressupõe substituir alguém na tarefa de recolher o seu imposto por outrem, que no caso do ISS, será o tomador do serviço (o contratante), e é à luz dos citados arts. 121 e 128 do CTN, decorrente de lei. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. [...] Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do



contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por conseguinte, caso o ISSQN não tenha sido comprovadamente recolhido aos cofres do Município pelo contribuinte, fica o tomador ou intermediário, na condição de substituto tributário, obrigados, nos termos dos artigos 6º, §§ 1º e 13, da Lei Complementar Municipal n.º 10/2011, a preceder a retenção e recolhimento do imposto ou o seu pagamento, independentemente de sua retenção, sobre serviços de qualquer natureza, multa e demais acréscimos legais, conforme disposições contidas nesta Lei e/ou em seus regulamentos.

Veja-se, pois o entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo no julgado a seguir:

**APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – MUNICÍPIO DE CAMPINAS – ISS – EXERCÍCIO DE 2015 – IMUNIDADE DE TEMPLO – RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ISS DEVIDO POR SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL PRESTADO POR TERCEIRO.** Sentença que julgou procedente a ação para reconhecer a imunidade em relação ao ISS. Apelo do Município. **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea b da Constituição Federal não abrange as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária – Inteligência do artigo 128 do Código Tributário Nacional e do artigo 6º, § 2º, inciso II da Lei Complementar Federal nº 116/2003 – No caso do Município de Campinas, a Lei Municipal nº 12.393/2005, em seu artigo 14, inciso II, expressamente prevê a responsabilidade dos tomadores de serviço – Precedentes do Supremo Tribunal Federal e deste E. Tribunal de Justiça em casos análogos – No caso dos autos, a autora alega que houve construção em regime de mutirão, mas não traz qualquer documento para comprovar suas alegações – O Município, em decorrência de sua atividade fiscalizatória, autuou-a para o pagamento de ISS, considerando ter ocorrido prestação de serviço por terceiro – Presunção de veracidade e legitimidade do ato administrativo não ilidida – Possibilidade de cobrança de ISS nesses casos, já que, como visto, trata-se de hipótese de responsabilidade tributária, não sendo aplicada a imunidade – Ausência de ilegalidade na conduta da municipalidade. [...] Sentença reformada - Recurso provido. (TJ-SP - APL: 10276295620158260114 SP 1027629-56.2015.8.26.0114, Relator: Eurípedes Faim, Data de Julgamento: 23/08/2018, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 28/08/2018).<sup>7</sup> (grifo nosso)**

Portanto, com fundamento no §1º do art. 6º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, cabe ao responsável tributário o ônus pelo recolhimento integral do imposto devido,

<sup>7</sup> Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=ISS+DEVIDO+POR+SERVI%C3%87OS+DE+TERCEIROS>. Acesso em: 17 mar. 2019.





pela multa e pelos acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a retenção na fonte. Assim, a falta de recolhimento do imposto retido ou a apuração de eventuais diferenças no recolhimento serão objeto de lançamento em nome do substituto tributário, o que foi corretamente aplicado pelos Agentes autores do lançamento tributário ora impugnado, conforme análise à folha 28. Senão, veja-se:


*“Como informado na Notificação n.º 005665/2020, para calcular o valor do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) devido na obra, foi tomado por base o valor do (sic) 70% CUBm<sup>2</sup> (Custo Unitário Básico) adquirido da Tabela do SINDUSCON-ES para construção R1 Normal no valor de R\$139.294,50 (cento e trinta e nove mil, duzentos e noventa e quatro reais e cinquenta centavos) Base de Cálculo. Considerando os fatores de custo do SINDUSCON ES, foi aplicado padrão de área da obra, com o valor ficando assim: Área construída (R1 Normal) 175,54m<sup>2</sup> X 793,52 = R\$ 139.294,50*

Assim, apurado o valor de R\$139.294,50, através do arbitramento, os Agentes aplicaram sobre este valor a alíquota de 5% (cinco por cento), haja vista o serviço estar enquadrado no subitem 07.02, Lista de Serviço do Anexo I, da Lei Complementar n.º 11/2012, emergindo o ISS no valor de R\$6.964,73, do qual fora deduzido o ISS apurado referentes às notas fiscais de prestação de serviços emitidas por terceiros prestadores de serviços, contratados pela Impugnante, no valor de R\$1.705,92. Assim o ISS a ser recolhido pela Impugnante é o resultado da diminuição do valor R\$6.964,73 – R\$1.705,92, que resultou no ISS a recolher no valor de R\$5.258,81 (cinco mil duzentos e cinquenta e oito reais e oitenta e um centavos).

#### **II.II.II -DA IMPOSSIBILIDADE E INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE PARA SI MESMO. (fls. 18-21).**

Nesse tópico a Impugnante, para tentar justificar seu argumento, apresenta um julgado do Superior Tribunal de Justiça (fl. 18), onde destaca: *“Contribuinte, nesse caso, é o construtor. E se a construção é realizada pelo próprio incorporador, não há prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador.”*

Insta, portanto, falar sobre a Incorporação imobiliária indireta e direta.

  
 Processo n.º 00011461/2020.  
 Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



A incorporação imobiliária indireta pode ser por empreitada ou por administração. Nelas existe uma relação entre um tomador de serviços (o incorporador que contrata empreiteiro e/ou construtor para executar a obra) e o prestador de serviços (empresa contratada para executar a obra, seja por empreitada seja por administração).

Já a incorporação imobiliária direta é aquela em que o incorporador implementa por sua conta e risco, onde o incorporador adquire terreno em nome próprio e assume os custos de mão de obra necessários para a conclusão do empreendimento. Aqui não existe a relação de um tomador e de um prestador de serviços.

A par disso, e verificado que a Impugnante não apresentou documentos que comprovem que o terreno onde fora construída a edificação identificada à folha 02 do processo em apenso nº 005665/2020, entendo tratar-se de incorporação indireta, onde o incorporador contrata empreiteiro e/ou construtor para executar a obra.

Em sendo assim, incide o ISS sobre serviços de construção civil — subitem 07.02 —, prestados por terceiros, e a Incorporadora, na condição de substituta tributária (art. 7º, da Lei complementar nº 10/2011), deve recolher o imposto aos cofres do município de Linhares/ES.

Nesse sentido, a jurisprudência é forte. Veja:

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. AUTO DE LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INCORPORADORA. CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE NA ATUAÇÃO DO FISCO. 1. Na incorporação direta, em que o imóvel é construído pelo próprio incorporador e comercializado ao consumidor final, nos termos da Lei nº 4.591/64, não há incidência de ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. No entanto, a construtora, na qualidade de tomadora de serviço, é contribuinte do ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza por substituição tributária, retendo o tributo incidente sobre as operações de prestação de serviços por ela contratada em relação a terceiros durante a realização da obra. A retenção de tributos está fundamentada no art. 150, § 7º, da Constituição Federal e nos arts. 121, § único, inc. I, 124, inc. II e 128, todos do Código Tributário Nacional. 2. A declaração de nulidade do Auto de Lançamento, cujas informações gozam de presunção de legitimidade, só é viável em face de prova robusta. A inexistência de prova hábil a desconstituir o lançamento tributário, somada à regularidade do processo administrativo em que demonstrada a desconformidade dos valores lançados com a notas fiscais apresentadas, enseja a confirmação do apurado pelo Fisco Municipal. 3. Sempre que sejam omissos ou não**

*Kleber*  
Processo n.º 00011461/2020.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, o art. 148 do Código Tributário Nacional permite ao Fisco efetuar o lançamento por arbitramento. 4. O lançamento por arbitramento está alicerçado na norma tributária (art. 148 CTN), inexistindo ilegalidade no critério adotado. A legalidade da conduta da autoridade fiscal é inequívoca, pois procedeu ao arbitramento do imposto com base nas desconformidades verificadas nas notas fiscais apresentadas, valendo-se de tabelas do SINDUSCON/RS para apuração dos valores efetivamente devidos a título de ISSQN. 5. A parte autora não se desincumbiu de provar o fato constitutivo do seu direito, na forma do art. 373, I, do Código de Processo Civil. 6. Precedentes do egrégio Tribunal. APELAÇÃO CÍVEL DESPROVIDA. UNÂNIME.<sup>8</sup> (grifo nosso).

E ainda:

Superior Tribunal de Justiça STJ - AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL: AREsp 2012806 PR 2021/0344829-6 **DECISÃO** Trata-se de Agravo em Recurso Especial, interposto por REALIZAR EMPREENDIMENTOS LTDA, contra decisão do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ, que inadmitiu o Recurso Especial, manejado em face de acórdão assim ementado: "APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ISS. SENTENÇA QUE RECONHECE A INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO SOBRE A ATIVIDADE DE INCORPORAÇÃO DIRETA. INSURGÊNCIA RECURSAL. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO IMPOSTO, EIS QUE O VALOR DECLARADO DA OBRA ESTÁ EM DESCOMPASSO COM O CUSTO EFETIVO LEVANTADO PELO CUB - CUSTO UNITÁRIOBÁSICO DE CONSTRUÇÃO - SINDUSCON-PR. POSSIBILIDADE. EMPRESA QUE PROMOVEU A CONSTRUÇÃO DE HABITAÇÃO COLETIVA EM IMÓVEL PRÓPRIO PARA FUTURA ALIENAÇÃO. UTILIZAÇÃO DO CUB COMO PARÂMETRO PARA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CABIMENTO. CRITÉRIO OBJETIVO, AMPARADO EM LEI, QUE ATENDE AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E ISONOMIA. VALOR DECLARADO AO FISCO MUITO ABAIXO DAQUELE CORRESPONDENTE AO CUSTO MÉDIO DA MÃO DE OBRA INDICADO PELO SINDICATO DA INDÚSTRIA E DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO PARANÁ PARA O PERÍODO. AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO OU QUE TODA A OBRA FOI CONSTRUÍDA COM MÃO DE OBRA PRÓPRIA. PARTE QUE NÃO REQUEREU PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL, MESMO INTIMADA. AUTUAÇÃO LEGÍTIMA E IMPOSTO EXIGÍVEL EM FACE DO PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL QUE, NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, DEVE RETER NA FONTE O IMPOSTO DEVIDO PELOS PRESTADORES TERCEIRIZADOS. INCIDÊNCIA DO ART. 8º, LC Nº 40/2001. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA REFORMADA. INVERSÃO DO ÔNUS SUCUMBENCIAL.R ECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E, NO MÉRITO, PROVIDO" (fls. 215/216e).<sup>9</sup> (grifo nosso).

<sup>8</sup>Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/610798027/apelacao-civel-ac-70077678753-rs/inteiro-teor-610798052>. Acesso em: 12 de julho 2022.

<sup>9</sup>Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1466836083/agravo-em-recurso-especial-aresp-2012806-pr-2021-0344829-6/decisao-monocratica-1466836093>. Acesso em: 14 de jul. de 2022.



Portanto pacificado pelo STJ que se “a construção é realizada pelo próprio incorporador, não há prestação de serviços de terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador”. Não obstante não comprovado esta condição, ou seja, existe uma relação entre um tomador de serviços (o incorporador que contrata empreiteiro e/ou construtor para executar a obra) e o prestador de serviços (empresa contratada para executar a obra, seja por empreitada seja por administração), incidirá o ISS.

Porém, a Impugnante, ciente da necessidade de apresentar documentos, conforme solicitado em Ofício nº 0009/2022 (doc. fls. 55-56), a fim de comprovar que adquiriu terreno em nome próprio e sobre ele construiu utilizando mão de obra própria, em momento algum os apresentou, e em sendo assim, deve a Impugnante, arcar com o recolhimento do ISS nos termos da Notificação 01576/2020 (fl. 52, do Processo em apenso nº 014479/2020), inclusive multa, juros e correção monetária.

### **II.II.III - DAS HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O art. 151 do CTN regula a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, onde disponibiliza hipóteses em que o Fisco fica impedido de exigir a sua satisfação. Confira-se:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I — moratória;

II — o depósito do seu montante integral;

**III — as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;**

IV — a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V — a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI — o parcelamento.

(destaque nosso)

Nessa seara, em face do pedido formulado pela Impugnante para “a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da Notificação nº 000754/2017, na forma do art. 151, do Código Tributário Nacional, para que o contribuinte não sofra atos de cobrança indevida [...], enquanto não esgotar completamente o seu direito de defesa administrativa;” destaco o inciso III, do artigo acima, que determina a suspensão da



exigibilidade do crédito tributário nos casos onde **há incerteza quanto à existência do crédito, colocado em dúvida por impugnação, manifestação de inconformidade ou recurso ainda não definitivamente julgado na esfera administrativa.**

Nesse sentido, oportuna é a transcrição do artigo 303:

Art. 303 A impugnação, a defesa e o recurso apresentados pelo sujeito passivo, bem como a concessão de medida liminar em mandado de segurança, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, independentemente do prévio depósito.

Dessa forma, enquanto não definitivamente julgado na esfera administrativa, a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa.

Cabe ainda, afastar a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo, haja vista, que a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, documentação solicitada em notificação.

Nesse sentido, a situação emoldurada na notificação ora impugnado não se enquadra na hipótese prevista no artigo 138, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que trata da denúncia espontânea, por já ter sido iniciado um procedimento fiscalizatório. Veja-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

**Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifo nosso)**

De modo semelhante a Lei 2.662/2006, em seu artigo 285, inciso II, ao tratar da denúncia espontânea destaca que:

Art. 285 Considera-se iniciado o procedimento administrativo-fiscal de ofício para apuração das infrações com o fim de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária:

**I - com lavratura do termo de início de fiscalização ou intimação escrita para apresentar livros fiscais ou contábeis e outros documentos solicitados pela fiscalização;**



II - com a lavratura do auto de infração;  
[...].

Ora, face às considerações aduzidas, não há que se falar em anulação do crédito tributário, bem como do ato administrativo decorrente da Notificação n.º 001388/2020, tendo em vista que a impugnante não recolheu o imposto devido incidente sobre os serviços de construção civil prestados por terceiros quando da realização da obra residencial multifamiliar, edificada sobre o lote 15, quadra 13, Residencial Lagoa Park, Bairro São José, neste município.

### III - CONCLUSÃO

Pelo exposto voto pela **PROCEDÊNCIA TOTAL DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA**, nos termos do artigo 342 da Lei n.º 2662 de 29/12/2006 – CTM, mantendo-se integralmente lançamento tributário n.º 001388/2020.

É o voto.

JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL do Município de Linhares/ES, em 28 de julho de 2022.

*Kleber Luiz Camatta Zani*  
KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI  
(MATRÍCULA: 006749/01)  
RELATOR SUPLENTE



MUNICÍPIO DE LINHARES  
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

ACÓRDÃO N.º 007/2022

**JULGADO N.º: 0007– JIF – PML/2022.**

PROCESSO N.º: 011461/2020 – IMPUGNAÇÃO.

NOTIFICADO: RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

NOTIFICANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES.

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO. NOTIFICAÇÃO RECEBIDA. TEORIA DA APARÊNCIA. POSSIBILIDADE. ISSQN. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTADOS POR TERCEIROS. ARBITRAMENTO. CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO DE CONSTRUÇÃO – SINDUSCON-ES. POSSIBILIDADE. INCORPORAÇÃO INDIRETA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E REPASSE DOS TRIBUTOS. SUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo acima epigrafado, em que é notificado RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA e notificante o MUNICÍPIO DE LINHARES.

Acorda a Junta de Impugnação Fiscal do Município de Linhares/ES, por votação unânime, pela **PROCEDÊNCIA TOTAL DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA**, mantendo-se integralmente lançamento tributário n.º 001388/2020.

Votaram com o Relator Suplente, a Membro Luciana Paiva Drago Buzatto e a Presidente Suplente Rosiani Oliveira dos Santos Gomes.

Junta de Impugnação Fiscal do Município de Linhares em 28 de julho de 2022.

  
KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI  
RELATOR SUPLENTE

  
ROSIANI OLIVEIRA DOS SANTOS GOMES  
PRESIDENTE SUPLENTE



MUNICÍPIO DE LINHARES  
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO

**CERTIDÃO Nº. 007-JIF-PML/2022.**  
**ACÓRDÃO Nº. 007-JIF-PML/2022.**

PAUTA: 21/07/2022.

JULGADO: 28/07/2022.

**Relator Suplente:**

Ilm<sup>a</sup>. Sr.: Kleber Luiz Camata Zani

**Presidente Suplente:**

Ilm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>.: Rosiani Oliveira dos Santos Gomes.

**Secretária Executiva:**

Ilm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>.: Maria Célia Pandolfi Calmon.

### AUTUAÇÃO

**PROCESSO Nº 011461/2020.**

**REQUERIDO: MUNICÍPIO DE LINHARES – ES.**

**REQUERENTE: RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.**

**ASSUNTO: IMPUGNAÇÃO A NOTIFICAÇÃO DE Nº 001388/2020.**

## CERTIDÃO

Certifico que a Junta de Impugnação Fiscal - JIF do Município de Linhares, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Junta, por unanimidade, votou pela **PROCEDÊNCIA TOTAL DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA**, mantendo-se integralmente o lançamento tributário de nº 001388/2020, nos termos do voto do Relator. A presidente suplente, Sr<sup>a</sup> Rosiani Oliveira dos Santos Gomes e a membro Sr<sup>a</sup> Luciana Paiva Drago Buzatto, votaram com o membro relator Sr<sup>a</sup> Sr Kleber Luiz Camata Zani.

Linhares-ES, 28 de Julho de 2022.

Rosiani Oliveira dos Santos Gomes  
PRESIDENTE SUPLENTE

Maria Célia Pandolfi Calmon  
SECRETÁRIA EXECUTIVA