



**MUNICÍPIO DE LINHARES  
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL**

**SESSÃO DE 28 DE JULHO DE 2022.**

**JULGADO N.º: 0008 – JIF – PML/2022.**

PROCESSO N.º 002772/2021

APENSO N.º 014479/2020

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. 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. NÃO VINCULADO À CONCESSÃO DE HABITE-SE. SUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONCLUSÃO.

**I. DOS FATOS**

Em 25 de fevereiro de 2021 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 001576/2020 (Ordem de Serviço n.º 000342/2020), lavrada para exigência do crédito tributário — Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) –, referente à construção de uma obra residencial multifamiliar medindo 176,87m<sup>2</sup>, edificada sobre o lote n.º 16 da quadra n.º 13, situada à Rua Harrisoniana, n.º 119, Residencial Lagoa Park I, bairro São José, neste município.

A impugnante, não concordando com o lançamento tributário, apresenta suas alegações às folhas 02 a 20 do processo n.º 002772/2021, a seguir sintetizadas:

“[...] II - DA EQUIPARAÇÃO ENTRE NOTIFICAÇÃO E AUTO DE INFRAÇÃO NO CASO EM VOGA [...].

III.- DAS PRELIMINARES. III.1 - DA DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL [...]. III.2 - DA INCONSISTÊNCIA DO VALOR DO SERVIÇO ARBITRADO A TÍTULO DE BASE DE CÁLCULO [...].

IV. DO MÉRITO. IV.1 - DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO E AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PARA FUNDAMENTAR A REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA PELO CONTRIBUINTE [...]. IV.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE PARA SI MESMO [...].

V - DOS REQUERIMENTOS. [...] a) Seja anulada a Notificação n.º 001576/2020, 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, então, disponibilizado novo prazo para impugnação; 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 n.º 001576/2020.

Por outro lado, os Agentes Fiscais de Arrecadação demonstram (fl. 52, do apenso n.º 014479/2020), informam que a base de cálculo para apuração do ISS, incidente sobre o serviço de construção civil, referente à obra em questão, fora arbitrado em 60% do CUBm<sup>2</sup> (Custo Unitário Básico), assim: 176,87m<sup>2</sup> X R\$678,15 = R\$120.299,89, sendo que deste valor os Agentes deduziram R\$15,006,53 referente às notas fiscais e GFIP, apresentadas nos autos do processo em apenso n.º 014479/2020 (fls. 08-43), definindo como base de cálculo o valor de R\$105.293,36, sobre o qual fora aplicada a alíquota de 5,00% (cinco por cento), nos termos do inciso II, artigo 24, da Lei Complementar n.º



10/2011<sup>1</sup> e legislação tributária vigente, indicando que o valor do ISS a ser recolhido é de R\$5.264,66 (fl. 28 do processo n° 002772/2021 e fl. 52 do processo em apenso n° 014479/2020).

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 n°001576/2020, 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. 28-29)*

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” (fls. 16-19), bem como a alegação dos Agentes Fiscais de Arrecadação (fls. 28-29), 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>2</sup>, de 11 de agosto de 2021 (Processo n. 013625/2020), onde o Dr. Giovanni Rodrigues da Silva, propõe que:

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

<sup>1</sup> Disponível em: <https://linhares.es.gov.br/legislacao-tributaria/>.



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. 52-53), para que apresente, 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 EQUIPARAÇÃO ENTRE NOTIFICAÇÃO E AUTO DE INFRAÇÃO NO CASO EM VOGA [...] (fls. 04-07) e DA DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA E AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL (fls. 07-11).**


A Impugnante, às folhas 04-07, pleiteia demonstrar a analogia existente entre a Notificação e Auto de Infração, que, segundo o seu entendimento, está concretizado no CTM. Em resumo, alega a Impugnante que a notificação deve apresentar as mesmas exigências formais do auto de infração, *“devido a lógica equiparação da finalidade entre os dois instrumentos, qual seja, o lançamento.”*

Assim, a Impugnante apresenta seus argumentos na tentativa de ver acolhido os seus pedidos.

Muito bem.

Passo, então, a análise dos argumentos.

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.

  
 Processo n.º 002772/202021.  
 Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



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, destaca-se 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

<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.



quadros de carreira incluía tal atividade na descrição de funções do cargo de Fiscal Tributário. Ou seja, a lei do Município instituiu 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 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 Tauil (in memoriam), a Notificação de Lançamento Tributário 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. 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 nos quesitos por ela apresentados.

### II.II – DA INCONSISTÊNCIA NO VALOR DO SERVIÇO ARBITRADO A TÍTULO DE BASE DE CÁLCULO. (fls. 11-14).

Nesta situação a Impugnante afirma que “**não há lógica que a notificação de Lançamento produzida pela Autoridade Lançadora estabeleça como base de cálculo do ISS o valor do Habite-se do imóvel, [...]**”, verifica-se que a emissão do Alvará de Licença de Habite-se e o recolhimento do imposto são eventos distintos e não vinculados.

O Habite-se é o ato administrativo emanado de autoridade competente que autoriza o início da utilização efetiva de construções ou edificações destinadas à habitação. Trata-se de um documento que comprova que um empreendimento ou imóvel foi construído seguindo as exigências (legislação local, especialmente o Código de Obras do município) estabelecidas pela prefeitura para a aprovação de projetos. Como normatizam os artigos 54 e 55 da Lei Complementar 18<sup>4</sup> de 13 de setembro de 2012:

Art. 54 Nenhuma edificação poderá ser ocupada sem que seja procedida vistoria pela Prefeitura e expedido o respectivo certificado de conclusão de obra. Art. 55 O certificado de conclusão de obra será expedido na seguinte forma: I - carta de habite-se, para obras objeto de alvará de construção; II - atestado de conclusão, nos demais casos.

Por sua vez o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza –, tem como fato gerador a prestação de serviços. Como normatiza o artigo 1º da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003:

<sup>4</sup>Disponível em: <http://legislacaocompilada.com.br/linhares/legislacao/consultalegislacao.aspx?tipo=4&numero=18&ano=2012>.



Art. 1º 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.

E o artigo 2º da Lei Complementar municipal nº 0010 de 23 de dezembro de 2011:

Art. 2º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista de Serviços anexa a esta Lei Complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

No caso das obras de construção civil o fato gerador nasce com a construção da obra e a constituição do crédito tributário vem prevista nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. Veja-se, pois:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Embora o cálculo do imposto incidente sobre a construção civil, o lançamento do crédito tributário tenha sido constituído e o impugnante tenha sido notificado à recolher o ISSQN através da Notificação n.º 001576/2020 anexa ao processo em apenso n.º 0014479/2020 no qual fora requerido o Alvará de Licença de Habite-se, sendo que, a emissão do deste não está condicionada ao pagamento daquele.

Veja que o Alvará de Licença de Habite-se fora emitido aos trinta dias do mês de novembro de dois mil e vinte (fl. 48, apenso nº 014479/2020), portanto, antes da data do recebimento da Notificação ora impugnada, assinada pelo notificado em 05/02/2021 (fl. 52, do mesmo processo).

Quanto a apuração 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, confira-se o que diz a jurisprudência:





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 MÉRITO, PROVIDO. (TJPR - 3ª C. Cível - 0003365-39.2017.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: DESENBARGADOR JOSÉ SEBASTIÃO FAGUNDES CUNHA- J. 29.09.2020<sup>5</sup> (grifo nosso).

Observe trecho do voto no mesmo julgado:

Precedentes.2. Recurso improvido.( REsp 922.956/RN, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010) Pois bem. Analisando o Contrato Social acostado aos autos (mov. 1.3), verifica-se que a Realizar Empreendimentos Ltda é uma sociedade empresária, que tem por objeto social a construção de edifícios, compra e venda de imóveis próprios, incorporação de empreendimentos imobiliários, loteamento de imóveis próprios, e aluguel de imóveis próprios. Depreende-se que o Alvará de Construção nº 310522 foi expedido em favor da referida empresa para a construção de uma habitação coletiva com área total de 1.717,39 m<sup>2</sup> (mov. 1.5) Referida construção foi realizada no imóvel situado na Rua Hugo Kinzelmann, nº 276, Campina do Siqueira, Curitiba – PR, que pertence a parte apelada desde 20.06.2012, conforme demonstra o R-2 da Matrícula nº 93.974 registrada na 6ª Circunscrição de Registro de Imóveis da Cidade de Curitiba (mov. 1.6). Resta demonstrado, portanto, que a obra foi realizada em imóvel próprio. **Todavia, 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**

<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.



(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, nos termos do art. 7º do Decreto Municipal nº 1876/2013, cuja redação se transcreve abaixo: Art. 7º, Decreto Municipal nº 1876/2013: Quando o sujeito passivo da obrigação tributária oferecer à Administração dados inexatos ou que não mereçam fé, bem como na hipótese de não fornecê-los, o mesmo ficará sujeito a fixação da base de cálculo do imposto a ser lançado por arbitramento nos termos do inciso V, do artigo 24, da Lei Complementar Municipal nº 40, de 18 de dezembro de 2001. Anota-se que o art. 24, inciso V, da LC nº 40/2001 – a que o dispositivo supratranscrito faz referência –, estabelece que, para fins de lançamento por arbitramento, para os serviços previstos nos subitens 7.02[2] e 7.05[3] (aplicáveis ao caso dos autos) será levado em conta o valor do metro quadrado corrente de mercado, senão vejamos: Art. 24, LC Nº 40/2001: Para a fixação da base impositiva do imposto a ser lançado por arbitramento, previsto no artigo anterior, poderão, no caso de documentos fiscais extravaviados ou inidôneos, ser adotados os seguintes critérios: V - o valor do metro quadrado corrente de mercado, para os serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. Por sua vez, o art. 8º do Decreto Municipal nº 1876/2013 prevê que, para os serviços previstos no caput do artigo 2º (leia-se: execução de obra de construção civil, demolição, loteamento, conservação ou reforma de imóveis), a fixação da base de cálculo do imposto a ser lançado por arbitramento será apurada mediante o produto entre a área construída e o valor do metro quadrado, conforme índices divulgados pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado do Paraná - Sinduscon-PR. A previsão de lançamento por arbitramento é legal, porque está amparada no art. 23 da Lei Complementar Municipal nº 40/2001,[4] espelhando a norma contida no art. 148 do Código Tributário Nacional.[5] Outrossim, o aludido lançamento é legítimo, porque atende aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e isonomia, na medida em que se baseia em critério objetivo para a definição da base de cálculo, vale dizer, o custo unitário básico por metro quadrado de acordo com o mercado imobiliário, segundo cálculo realizado pelo sindicato da própria categoria da construção civil, em face de dados obtidos juntamente com as empresas do setor para o período em análise.<sup>6</sup> (grifo nosso)

<sup>6</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.



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, **afasto o argumento da Impugnante** sobre a “INCONSISTÊNCIA NO VALOR DO SERVIÇO ARBITRADO A TÍTULO DE BASE DE CÁLCULO”.

## II.II – MÉRITO:

No mérito, a Impugnante (fls. 14-19), defende:

### II.III - DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO E A AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PARA FUNDAMENTAR A REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA PELO CONTRIBUINTE. (fls. 14-16).

Nesta questão, a Impugnante recita que a administração feriu a legalidade, quando da notificação ao Impugnante do “lançamento tributário calculado a partir de base de cálculo arbitrada, sem o adequado trâmite processual, sem se apoiar em provas ou documentos hábeis a demonstrar a demonstrar divergência na base de cálculo declarada e a que se entende ser adequada.”.

Pois bem.

De início, é oportuno consignar 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<sup>7</sup>, bem como na lista de serviço do Anexo I, da Lei Complementar municipal 10/2011<sup>8</sup>.

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,

<sup>7</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm).

<sup>8</sup>Disponível em: <https://linhares.es.gov.br/legislacao-tributaria/>.



tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

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. 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>> da Lei 4.591 <<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>9</sup>

Não obstante, o Município, através das 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, já que, como visto, 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:

<sup>9</sup> Disponível em: <https://tj-rn.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/607827131/apelacao-civel-ac2017021660-5-rn?ref=serp>. Acesso em: 17 mar. 2019.



Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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.

Verifica-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 artigos. 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 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.** Verba honorária fixada em 10% do valor da causa, totalizando aproximadamente R\$ 630,00 – **HONORÁRIOS RECURSAIS - Artigo 85, § 11 do Código de Processo Civil de 2015 - MAJORAÇÃO - POSSIBILIDADE - O Código de Processo Civil não é a única norma a ser aplicada – Aplicação conjunta com a Lei Federal nº 8.906/94 (Estatuto da Advocacia)- Entendimento jurisprudencial no sentido de não permitir o aviltamento da profissão de advogado - Honorários que devem ser fixados de forma razoável, respeitando a dignidade da advocacia -**

*Kleber*



Honorários recursais fixados em R\$ 2.370,00 que atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - Verba honorária que totaliza R\$ 3.000,00. 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>10</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, 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 vejamos:

*“Como informado na Notificação n.º 1576/2020, para calcular o valor do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) devido da obra, foi tomado por base o valor do (sic) 60% CUBm<sup>2</sup> (Custo Unitário Básico) adquirido da Tabela do SINDUSCON-ES para construção R1 Normal no valor de R\$120.299,89 (cento e vinte mil duzentos e noventa e nove reais e oitenta e nove 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) 176,87m<sup>2</sup> X 680,15 = R\$ 120.299,89*

Assim, apurado este valor através do arbitramento, os Agentes para encontrar a Base de Cálculo do Imposto deduziram desse valor apurado, o total dos valores informados pelas Guias de Recolhimento de Informações à Previdência Social (GFIP), apresentadas pela impugnante por se tratar de **obra realizada, em parte, por trabalhadores contratados pela empresa, bem como notas fiscais de serviços prestados por terceiros**, ou seja, o valor de R\$15.006,53 (quinze mil, seis reais e cinquenta e três centavos), valor sobre o qual não incide ISSQN como leciona o Artigo 4º, inciso II da Lei Complementar 10/2011

Art. 4º O imposto não incide sobre: [...] II - **a prestação de serviços em relação de emprego**, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; (grifo nosso).

<sup>10</sup> Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=ISS+DEVIDO+POR+SERVI%C3%87OS+DE+TERCEIROS>>. Acesso em: 17 mar. 2019.





Assim, emerge o valor da Base de Cálculo em de R\$105.293,36 (cento e cinco mil duzentos e noventa e três reais e trinta e seis centavos). Para apurar o ISSQN a ser recolhido multiplica-se a Base de Cálculo pela alíquota de 5% (cinco por cento), desembocando no ISSQN a ser recolhido no valor de R\$5.264,66 (cinco mil, duzentos e sessenta e quatro reais e sessenta e seis centavos), devendo ser recolhido aos cofres municipais, haja vista não comprovação de serviços de incorporação direta, ou seja, de que a construção ter sido realizada pelo próprio incorporador.

### **II.II.II - DA IMPOSSIBILIDADE E INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE PARA SI MESMO.** (fls. 16-19).

Neste ponto, a Impugnante tenta escorar seu argumento num 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.”**. Veja-se, que a Impugnante em qualquer momento comprova que a construção foi realizada por ele próprio.

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

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 01449/2020, emerge que o Impugnante se enquadra na tese da 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-se:

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 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>11</sup>

E ainda:

<sup>11</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.



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. RECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E, NO MÉRITO, PROVIDO" (fls. 215/216e).<sup>12</sup>

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, como a Impugnante em momento algum apresentou documentos que comprovem que a Impugnante adquiriu terreno em nome próprio, não assiste razão, portanto deve arcar com o recolhimento do ISS nos termos da Notificação 01576/2020

<sup>12</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.



(fl. 52, do Processo em apenso nº 014479/2020), inclusive multa, juros e correção monetária.

### **II.II.III – DO PEDIDO 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 suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da Notificação nº 001576/2020, na forma do art. 151, do Código Tributário Nacional, onde 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 dos artigos 303 e 304, da Lei municipal nº 2.662/2006:

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.

Art. 304 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal ou dela consequentes.

*Kleber*  
Processo n.º 002772/202021.  
Relator Suplente Kleber L. C. Zani.



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 nesse)**

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 001576/2020, 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 com duas unidades encravadas sobre a Rua Harrisoniana, n.º 119, Lote 16, Quadra 13, Loteamento Residencial Lagoa Park I, Linhares/ES, medindo 176,87m<sup>2</sup>.



### 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 001576/2020.

É o voto.

JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL do Município de Linhares/ES, em 28 de julho de 2019.

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



**MUNICÍPIO DE LINHARES**  
**JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL**

**ACÓRDÃO N.º 008/2022**

**JULGADO N.º: 0008– JIF – PML/2022.**

PROCESSO N.º: 002772/2021 – IMPUGNAÇÃO.

NOTIFICADO: RECANTO CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

NOTIFICANTE: MUNICÍPIO DE LINHARES.

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO. 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. NÃO VINCULADO À CONCESSÃO DE HABITE-SE. 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 001576/2020.

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*  
KLEBER LUIZ CAMATTA ZANI  
RELATOR SUPLENTE

*Rosiani*  
ROSIANI OLIVEIRA DOS SANTOS GOMES  
PRESIDENTE SUPLENTE



MUNICÍPIO DE LINHARES  
JUNTA DE IMPUGNAÇÃO FISCAL

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO

**CERTIDÃO Nº. 008-JIF-PML/2022.**  
**ACÓRDÃO Nº. 008-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 002772/2021.**

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

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

**ASSUNTO: IMPUGNAÇÃO A NOTIFICAÇÃO DE Nº 001576/2020.**

## 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 001576/2020, 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> Kleber Luiz Camata Zani.

Linhares-ES, 28 de Julho de 2022.

Rosiani Oliveira dos Santos Gomes  
PRESIDENTE SUPLENTE

Maria Célia Pandolfi Calmon  
SECRETÁRIA EXECUTIVA