



De: Auditoria Tributária - SMF  
Para: Conselho Municipal de Contribuintes-SMF  
Assunto: Processo Contencioso Administrativo Tributário(PCAT)  
Data: 30-09-2024 às 14:15:11

## Conselhos CM-237/2024

PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº CM 237/2024

IMPUGNANTE: APAN PARTICIPAÇÕES LTDA

OBJETO: SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

# DECISÃO ADMINISTRATIVA

## I) DO RELATÓRIO

Trata-se de impugnação interposta por Apan Participações LTDA, doravante impugnante, em face de lançamento tributário a título de imposto sobre serviços (ISS) na construção civil.

O município constatou a realização de uma obra civil sem o pagamento do ISS correspondente. Para calcular o tributo devido, utilizou-se como base o Custo Unitário Básico (CUB) em detrimento de contratos exibidos pelo sujeito passivo, conforme estabelecido pelo Código Tributário Municipal. Além disso, decidiu por desconsiderar as notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo com a finalidade de ver a base de cálculo minorada.

O impugnante, por sua vez, desafia tanto a avaliação quantitativa do ISS, particularmente no que concerne à validade do contrato de mão de obra contratada e das notas fiscais relativas aos materiais empregados à obra, quanto o aspecto subjetivo do ISS, argumentando que por não ser prestador de serviços não poderia o fisco exigir-lhe recolhimento de ISS.

criciuma.sc.gov.br

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





## II) DA ANÁLISE

---

### 1. Quanto à sujeição passiva

A responsabilidade solidária é um conceito amplamente utilizado no Direito Tributário e tem como fundamento a repartição de responsabilidades entre diferentes sujeitos, que, direta ou indiretamente, contribuem ou se beneficiam da prática de determinados atos tributáveis.

No contexto da construção civil, o artigo 256 do Código Tributário Municipal estabelece que, na falta de regularização fiscal dos serviços prestados, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto recai tanto sobre o contratante, o empreiteiro da obra, quanto sobre o proprietário do bem imóvel.

Art. 256 São **solidariamente responsáveis**, conjuntamente com o contratante e o empreiteiro da obra, o **proprietário do bem imóvel**, quanto aos serviços de construção civil prestados sem a documentação fiscal correspondente e sem a prova de pagamento do imposto.

A lógica do artigo 256 ao incluir o proprietário do imóvel como responsável solidário visa assegurar a efetividade da arrecadação tributária. A construção civil é uma atividade que frequentemente envolve múltiplos atores (empreiteiros, contratantes, subcontratantes), o que pode dificultar o controle do fisco sobre quem, de fato, é o responsável pelo recolhimento do imposto. Ao imputar essa responsabilidade solidária ao proprietário, o legislador garante que, caso o contribuinte (empreiteiro) não cumpra com suas obrigações, haverá uma figura com patrimônio e interesse direto na obra que poderá ser responsabilizada.

Essa medida também tem um caráter de coerção indireta, incentivando o proprietário a fiscalizar os contratos e a documentação fiscal relacionados à obra, pois a sua omissão ou a aceitação de práticas irregulares pode acarretar responsabilidade pessoal pelo pagamento do imposto. Isso, em última análise, promove a conformidade tributária, reduzindo a evasão fiscal e garantindo que os serviços de construção civil, comumente de difícil fiscalização, sejam corretamente tributados.

criciuma.sc.gov.br

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





No caso específico, a impugnante (APAN Participações S.A.) não ocupa a posição de contribuinte direto do ISS, uma vez que não prestou os serviços de construção civil. Contudo, como proprietária do imóvel, ela é solidariamente responsável pela falta de pagamento do ISS pelo empreiteiro, nos termos do artigo 256. Isso implica que, mesmo sem ser o contribuinte, a impugnante pode ser chamada a responder pela totalidade do tributo não recolhido, uma vez que o dispositivo legal visa proteger o crédito tributário em casos onde há informalidade ou irregularidade na execução do serviço de construção civil.

O fundamento para essa imputação de responsabilidade está no fato de que a obra foi realizada em seu imóvel, sendo a impugnante, em tese, a principal beneficiária da melhoria patrimonial resultante dos serviços prestados. Além disso, ao aceitar a execução de obras sem a devida documentação fiscal ou sem a comprovação de pagamento do tributo, o proprietário contribui, ainda que de forma indireta, para a sonegação fiscal, o que justifica a sua responsabilização solidária.

Portanto, a responsabilidade solidária, conforme definida no artigo 256 do Código Tributário Municipal, impõe ao proprietário do imóvel a obrigação de responder pelo pagamento do ISS caso o contribuinte (empreiteiro) não o faça.

## 2. Quanto à base de cálculo do imposto

No presente processo administrativo, discute-se a adequação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), tendo em vista a controvérsia acerca da idoneidade de contrato apresentado pela parte contribuinte como elemento determinante para a quantificação do tributo.

O contrato em questão, embora formalmente assinado pelas partes, teve o reconhecimento de firma, de ao menos uma delas, realizado tardiamente, fato este que compromete sua eficácia como instrumento idôneo para fins tributários.

Adicionalmente, a norma municipal exige que o contrato de prestação de serviços seja devidamente formalizado para que possa servir de parâmetro na apuração da base de cálculo do

[criciuma.sc.gov.br](http://criciuma.sc.gov.br)

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





imposto.

A Portaria 1.201/2022, em seu artigo 2º, define "contrato devidamente formalizado" como aquele cujo instrumento celebrado entre as partes tenha firma reconhecida em cartório por pelo menos uma delas, e **dentro de um prazo não superior a 180 (cento e oitenta) dias a partir da emissão da Licença para Execução de Obras.**

Art.5º A Fazenda Municipal utilizará o CUB/m<sup>2</sup> nos casos em que não houver elementos suficientes e adequados para o levantamento e apuração da base de cálculo do ISS ou, quando existente algum ou alguns elementos, estes não estejam revestidos das formalidades necessárias para serem considerados na apuração do tributo devido.

Parágrafo Único Para os fins de cálculo do ISS dos serviços de construção civil, nos casos descritos no art. 4º desta Portaria, podem ser utilizados:

I- CONTRATO DE CONSTRUÇÃO CIVIL, devidamente formalizado conforme definição contido nesta Portaria, assinados em data não posterior a 180 (cento e oitenta dias) dias da data de emissão da Licença para Execução de Obras;

O documento apresentado pela parte interessada, embora contenha as assinaturas das partes envolvidas, teve o reconhecimento de firma por uma delas apenas após transcorridos cinco anos da realização da obra, em flagrante descompasso com o prazo estipulado pela legislação.

Importante mencionar que, no curso da instrução processual, foi ofertada ao impugnante a oportunidade de suprir a formalização do contrato por meio da aposição de firma da outra parte celebrante. Tal diligência tinha como objetivo assegurar que ambas as partes confirmassem o conteúdo do negócio jurídico, o que, em última análise, convalidaria a autenticidade do documento e viabilizaria sua utilização como base de cálculo do ISS. No entanto, o impugnante não cumpriu com essa exigência dentro do prazo estabelecido.

Ademais, observa-se que não existem nos autos outros meios de prova capazes de atestar a veracidade das informações contidas no contrato, tais como operações bancárias que comprovem a transferência de valores entre as partes contratantes ou notas fiscais emitidas pelo prestador ao

criciuma.sc.gov.br

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





contratante, o que enfraquece ainda mais a validade dos contratos apresentados. Diante da falta de elementos complementares que corroborem o conteúdo do contrato, sua desconsideração para fins tributários é inevitável, conforme a legislação vigente.

Cumprе ressaltar que, nos termos do artigo 107 do Código Civil, a regra geral do ordenamento jurídico brasileiro é a liberdade das formas contratuais, salvo quando a lei exige forma específica, como no presente caso.

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, **senão quando a lei expressamente a exigir.**

Diante do exposto, é forçoso concluir que a ausência de formalização adequada do contrato e a existência de outros meios de prova que o confirmem inviabiliza sua utilização como base de cálculo para o ISS. A não observância dos requisitos formais estabelecidos na legislação tributária municipal torna o documento inapto para comprovar os custos reais da obra e, por conseguinte, para embasar o cálculo do imposto devido.

Assim, nos termos do artigo 5º da Portaria 1.201/2022, diante da inexistência de elementos suficientes e formais para apuração da base de cálculo, deve-se proceder ao arbitramento do valor tributável por meio do CUB. O uso do CUB, nesse contexto, assegura a aplicação de um critério objetivo e respaldado pela legislação vigente, garantindo a correta quantificação do tributo, dado que o CUB reflete de forma razoável os custos médios da construção civil.

Portanto, o arbitramento da base de cálculo do ISS com base no CUB é a solução adequada diante da desconsideração do contrato em face das nuances legislativas aplicáveis.

### 3. Quanto às deduções à base de cálculo

As deduções à base do cálculo do ISS devem respeitar as regras previstas na portaria 1.201/2022 e, segundo esse normativo, só serão aceitas se comprovadas por notas fiscais revestidas das

criciuma.sc.gov.br

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





formalidades legais.

O dispositivo também reforça a necessidade de que a nota fiscal contenha o local da obra, para garantir que os materiais adquiridos estejam realmente sendo utilizados na construção específica que está sujeita à tributação, vejamos:

Art.9º (...)

§3º A dedução prevista no parágrafo segundo é autorizada desde que comprovada por notas fiscais revestidas das formalidades legais, limitando-se àqueles que se incorporarem diretamente à obra, perdendo a identidade física no ato da agregação ao imóvel, **não sendo dedutíveis os materiais** adquiridos:

II- por meio de nota fiscal **em que não conste o local da obra;**

A identificação clara do local da obra na nota fiscal estabelece uma conexão direta entre a compra dos materiais e o serviço de construção civil sujeito ao ISS, assegurando que a dedução só seja aplicada a materiais efetivamente utilizados naquela obra.

O fato de constar nas notas a razão social do beneficiário, por si só, não impediria a aceitação dos documentos para abatimento do material. No entanto, a movimentação dos materiais em estoque dirigidos às obras deveria ter sido acompanhada de nota fiscal avulsa (NFA). Isso seria importante para evitar que materiais comprados para outras obras ou locais fossem indevidamente utilizados para diminuir a base de cálculo do ISS da obra em questão.

Assim, as notas fiscais apresentadas nos autos não permitem atestar com segurança a aplicação dos materiais à obra, o que inviabiliza a aceitação das deduções pleiteadas e, conseqüentemente, impõe a manutenção da base de cálculo do ISS nos termos expedidos pela fiscalização tributária municipal.

### III) DO MÉRITO

---

Diante de todo o exposto, e com fundamento nas disposições legais aplicáveis, especialmente o artigo 256 do Código Tributário Municipal, a Portaria 1.201/2022, e o artigo 107 do Código Civil, **esta autoridade DECIDE:**

[criciuma.sc.gov.br](http://criciuma.sc.gov.br)

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





Quanto à sujeição passiva: Reconhecer a responsabilidade solidária da impugnante APAN Participações S.A., na qualidade de proprietária do imóvel, pelo recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS) incidente sobre os serviços de construção civil realizados, nos termos do artigo 256 do Código Tributário Municipal, em razão da ausência de regularização fiscal do empreiteiro responsável pela execução da obra;

Quanto à base de cálculo do ISS: Desconsiderar o contrato apresentado pela parte impugnante como base de cálculo do tributo, diante da ausência de formalização adequada e da falta de provas complementares que atestem a veracidade das informações nele contidas, tais como operações bancárias ou notas fiscais. Determina-se o arbitramento da base de cálculo do ISS utilizando o Custo Unitário Básico (CUB), conforme previsto no artigo 5º da Portaria 1.201/2022;

Quanto às deduções à base de cálculo: Indeferir as deduções pleiteadas pela impugnante, tendo em vista que as notas fiscais apresentadas não comprovam, de maneira adequada e formal, a utilização dos materiais diretamente na obra objeto da tributação, conforme exigido pelo artigo 9º, §3º, II, da Portaria 1.201/2022.

#### IV) DA DELIBERAÇÃO

---

Expostas e fundamentadas as premissas que subsidiaram a presente decisão, julgo **improcedente** a impugnação.

Em conformidade com os artigos 149 e 150 da Lei Complementar 287/2018, notifique-se o impetrante desta decisão.

Criciúma, 30 de setembro de 2024.

---

Murilo Ribeiro Martins

Julgador de Primeira Instância

[criciuma.sc.gov.br](http://criciuma.sc.gov.br)

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050





Matrícula 57.260

criciuma.sc.gov.br

   /prefcriciuma  
(48) 3431-0200 / Ouvidoria - 156  
08:00h às 17:00h

Rua Domênico Sônego, 542 - Paço Municipal  
Marcos Rovaris - Santa Bárbara - Criciúma - SC  
CEP 88804-050



# Verificação de assinaturas



Código para verificação da assinatura: 66faddec98480

## Lista de assinaturas:

Este documento foi assinado digitalmente pelos seguintes signatários nas datas indicadas (horário de Brasília):

MURILO RIBEIRO MARTINS (CPF 023.xxx.xxx-17) em 30/09/2024 14:20:44

Para verificar a validade das assinaturas, acesse:

<https://criciuma.gdoc.tec.br/app/citizen/authenticity?hash=66faddec98480>