



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000002752

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 1009227-77.2022.8.26.0114, da Comarca de Campinas, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido MHN CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores REZENDE SILVEIRA (Presidente), GERALDO XAVIER E JOÃO ALBERTO PEZARINI.

São Paulo, 7 de janeiro de 2025.

REZENDE SILVEIRA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

RECURSO Nº: 1009227-77.2022.8.26.0114

RECORRENTE: JUÍZO EX OFFICIO

RECORRIDA: MHN CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA

COMARCA: CAMPINAS

VOTO Nº 35237

EMENTA
REMESSA NECESSÁRIA – AÇÃO
ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL –
ISS - Incorporação imobiliária - Não incidência
daquele imposto, quando efetuada a construção
pelo próprio incorporador - O fato de as
futuras unidades terem sido promissadas à
venda não configura a prestação de serviços a
terceiros, eis que não transmitida a posse para
estes - Da mesma forma, não pode o
incorporador ser considerado tomador de
serviço, a afastar a condição de responsável
tributário - Exigência, ademais, de
recolhimento de ISSQN com base em pauta
fiscal, instituída por norma infralegal -
Alteração da base de cálculo, com utilização de
preços mínimos - Impossibilidade - Afronta ao
princípio da legalidade e hierarquia das normas
- Imposto que deve ser recolhido com base no
preço do serviço - Arbitramento que pode ser
feito após o regular processo administrativo,
nos termos do disposto no artigo 148 do CTN -
Precedentes desta Corte e do STJ - Sentença
mantida - Remessa necessária improvida.

Vistos.

Trata-se de remessa necessária em face da
sentença de fls. 2324/2326 que julgou procedente o pedido
para determinar a anulação do lançamento objeto dos autos e
condenou a municipalidade ao pagamento das custas,
despesas processuais e honorários advocatícios fixados em
10% sobre o valor atualizado da causa (R\$ 178.199,85 em
08.03.2022).

É o relatório.

A remessa necessária não merece
provimento.

A incorporação imobiliária é um negócio jurídico que, nos termos previstos no parágrafo único do art. 28 da Lei 4.591/64, tem por finalidade promover e realizar a construção para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas.

Incorporador é "a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas" (Lei 4.591/64, art. 29).

Nos termos do art. 31 desse diploma legal, a iniciativa e a responsabilidade das incorporações imobiliárias caberão ao incorporador, que somente poderá ser o proprietário do terreno, o promitente comprador, o cessionário deste ou promitente cessionário com título que lhe assegure a imissão na posse do imóvel e não tenha estipulações impeditivas de sua alienação em frações ideais e inclua consentimento para demolição e construção e o construtor. Admite-se, também, que ele contrate com o proprietário, atribuindo-lhe unidades autônomas como contraprestação.

Não há incidência de ISS no caso da incorporação direta, ou seja, aquela em que o incorporador constrói em terreno próprio, por sua conta e risco, realizando a venda das unidades autônomas por "preço global", compreensivo da cota de terreno e construção. O contrato firmado com os adquirentes, nesse caso, é um compromisso de compra e venda de imóvel em construção.

O fato de vender posteriormente as unidades não implica em prestação de serviço, pois da relação de compra e venda - nascem outras incidências, como o ITBI, por exemplo.

Assim, mesmo que a finalidade da

incorporação imobiliária direta seja a venda futura das unidades imobiliárias, devidamente concluídas, tal fato não implica na existência de uma obrigação de fazer, pois a construção do imóvel “é simples meio para atingir-se o objetivo final da incorporação; o incorporador não presta serviço de 'construção civil' ao adquirente, mas para si próprio”.

É o que ocorre neste caso.

Ao contrário do que pretende a Fazenda Municipal, não pode a incorporadora, nessa hipótese, ser considerada tomadora de serviços de terceiros, pela simples razão de que ao contratar terceiro, contrata para si, como atividade de meio na consecução da atividade fim que é justamente vender as unidades autônomas em construção.

A prevalecer a tese esposada pela Fazenda Municipal, haveria burla da norma que exclui a incorporação imobiliária direta como atividade passível de tributação pelo ISSQN, de forma que não incide a regra da responsabilidade solidária.

A Lei Complementar nº 116/03 dispõe que o ISSQN só incide sobre as obras de construção civil executadas por administração, empreitada ou subempreitada, o que não é o caso dos autos.

A recorrida não vinculou o andamento das obras ao adimplemento das prestações dos adquirentes, nem se sujeitou a quaisquer ordens ou orientações por parte deles, limitando-se a celebrar contrato de compra e venda de coisa futura.

A tendência que se firmou no Superior Tribunal de Justiça, no seio de ambas as Turmas integrantes da Colenda Primeira Seção, é no sentido de que, realmente, não incide o ISS na construção sob o regime de contratação direta entre os adquirentes das unidades autônomas e o construtor/incorporador (proprietário do terreno).

Consulte-se, a respeito, o que ficou decidido quando do julgamento dos EREsp nº 884.778/MT (1ª Seção, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de

05/10/2010):

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO SOB O REGIME DE CONTRATAÇÃO DIRETA ENTRE OS ADQUIRENTES DAS UNIDADES AUTÔNOMAS E O CONSTRUTOR/INCORPORADOR (PROPRIETÁRIO DO TERRENO). ATIVIDADE QUE NÃO SE CARACTERIZA COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. 1. 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 da Lei 4.591/64). Assim, descaracterizada a prestação de serviço, não há falar em incidência de ISS. 2. Ademais, a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa, não obstante admita interpretação extensiva. Além disso, é vedada a exigência de tributo não previsto em lei através do emprego da analogia (art. 108, parágrafo único, do CTN). Desse modo, se a previsão legal é apenas em relação à execução de obra de engenharia por administração, por empreitada ou subempreitada, não é possível equiparar a empreitada à incorporação por contratação direta, para fins de incidência do ISS, como entendeu o acórdão embargado. 3. Embargos de divergência providos”. Vale conferir, também, por bastante elucidativo, o resultado do julgamento REsp 1212888/RN (2ª Turma Relator Ministro Herman Benjamin, DJe de 18/4/2011): “TRIBUTÁRIO. ISS SOBRE CONSTRUÇÃO. INCORPORADORA IMOBILIÁRIA. INEXIGIBILIDADE. 1. Conforme decidido no REsp 1166039/RN, a incorporação poderá adotar um dos seguintes regimes de construção: a) por empreitada, a preço fixo, ou reajustável por índices previamente determinados (Lei 4.591/64, art. 55); b) por administração ou "a preço de custo" (Lei 4.591/64, art. 58); ou c) por contratação direta entre os adquirentes e o construtor (Lei 4.591/64, art. 41). 2. Nas duas primeiras hipóteses, o serviço é prestado por terceira empresa, contratada pela incorporadora ou pelos adquirentes, que se organizam em regime de condomínio. Contribuinte do ISS sobre o serviço de construção, naturalmente, será a respectiva prestadora, e não o tomador. 3. Se houver contratação direta, a construção feita pela incorporadora em terreno próprio constitui "simples meio para atingir-se o objetivo final da incorporação; o incorporador não presta serviço de 'construção civil' ao adquirente, mas para si próprio". 4. Conclui-se que a incorporadora imobiliária não assume a condição de contribuinte da exação. 5. Recurso Especial provido” (grifos nosso).

Por sua vez, nos termos do disposto no artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/68 e artigo 7º, da Lei

Complementar nº 116/03, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço.

Sobre o tema já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça:

“A delimitação das competências tributárias, atribuídas aos Estados e aos Municípios, no que concerne às operações de prestação de serviços, rege-se, hodiernamente, pelo disposto nos artigos 155, II, § 2º, IX, “b”, e 156, III, da Constituição Federal de 1988; 2º, IV, da Lei Complementar 87/96; e 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/03 (STJ - 1ª Turma Resp. 879.797/MG rel.Min. Luiz Fux j. 4/11/2008).

Destarte, uma vez que a Lei Complementar n.º 116/03 e, antes dela, o Decreto-lei n.º 406/68, não autorizam a cobrança do ISSQN, com base em uma pauta fiscal mínima, a ser expedida por ato do Poder Executivo, não se admite a sua instituição pela legislação municipal. Esta Corte, em diversas oportunidades já se posicionou no sentido da impossibilidade da cobrança do aludido tributo com base em valor mínimo determinado por pauta fiscal, conforme os seguintes julgados:

“Apelação. Ação anulatória de lançamento fiscal com pedido cumulado de repetição de indébito. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Exercício de 2023. Construção civil. Lançamento complementar por arbitramento com base em pauta fiscal. Inadmissibilidade. Não comprovação de inidoneidade das declarações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros. Desrespeito aos artigos 7º, “caput”, da Lei Complementar 116/03 e 148 do Código Tributário Nacional. Recurso denegado”. (TJSP – 14ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 1037156-51.2023.8.26.0114, Rel. Desembargador Geraldo Xavier, j. em 23.07.2024);

“APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA - ISSQN - Lançamento com base em pauta fiscal - Base de cálculo que deve corresponder ao valor do serviço prestado - CTN, art. 148 - Inaplicabilidade - Sentença mantida, com majoração da verba honorária para 15% do valor atualizado da causa de R\$ 76.340,00, em abril de 2023 - §11, do art. 85, do CPC. Reexame necessário não conhecido e recurso voluntário desprovido”. (TJSP – 14ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 1023856-11.2023.8.26.0053, Rel. Desembargador Octavio Machado de Barros, j. em 1º de julho de 2024).

Assim, fora das hipóteses em que o responsável não efetue as retenções ou quando, por exemplo, haja dolo, fraude ou simulação, ou, ainda, quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, o arbitramento, com base em preços mínimos fixados por meio de norma infralegal viola o art. 7º da Lei 116/2003, que prevê que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, não podendo a Municipalidade utilizar base de cálculo fictícia e prévia ao procedimento administrativo de apuração do valor do serviço tributado.

Apenas quando o sujeito passivo da obrigação tributária é omissor em informar o preço, ou não mereçam fé suas declarações, esclarecimentos ou documentos, é que o fisco fica legitimado a arbitrar o valor dos serviços, de acordo com o disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, mediante regular processo administrativo.

Ressalte-se que no caso concreto o laudo pericial (fls. 1816/1836) concluiu que a requerente é proprietária do imóvel edificado e utilizou mão-de-obra própria para a construção, sendo que para alguns poucos serviços tomados de terceiros para etapas específicas da construção foi recolhido o tributo devido.

Dessa forma, de rigor a manutenção da sentença.

Diante do exposto, meu voto nega provimento à remessa necessária.

REZENDE SILVEIRA
Relator