



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000407017

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1002244-19.2023.8.26.0602, da Comarca de Sorocaba, em que é apelante SPBAGGIO INCORPORAÇÕES IMOBILIARIAS LTDA, é apelado MUNICÍPIO DE SOROCABA.

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

O julgamento teve a participação dos Desembargadores REZENDE SILVEIRA (Presidente sem voto), JOÃO ALBERTO PEZARINI E OCTAVIO MACHADO DE BARROS.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

ADRIANA CARVALHO

Relatora

Assinatura Eletrônica

Apelação Cível nº 1002244-19.2023.8.26.0602

Processo originário nº 1002244-19.2023.8.26.0602¹

Apelante: Spbaggio Incorporações Imobiliárias Ltda

Apelado: Município de Sorocaba

Comarca: Vara da Fazenda Pública - Sorocaba

Voto nº 11042

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISSQN.
RECURSO PROVIDO.

I. Caso em Exame.

1. Apelação interposta contra sentença que julgou improcedente ação anulatória de lançamento fiscal de ISSQN pelo Município de Sorocaba, condenando a autora ao pagamento de honorários advocatícios.

II. Questão em Discussão.

2. A questão em discussão consiste em determinar se a atividade de incorporação imobiliária direta realizada pela apelante configura fato gerador do ISSQN.

III. Razões de Decidir.

3. A incorporação imobiliária direta, realizada com recursos próprios e sem contratação de terceiros, não caracteriza prestação de serviços, não incidindo ISSQN.

4. O Município não comprovou a prestação de serviços por terceiros, baseando-se em documentos insuficientes para justificar a cobrança do imposto.

IV. Dispositivo.

5. Recurso provido

Vistos.

Trata-se de apelação interposta por **SPBaggio Incorporações Imobiliárias Ltda** em face da sentença que, nos autos da ação anulatória com pedido de tutela provisória cautelar promovida pela apelante contra o **Município de Sorocaba**, julgou improcedente o

¹ VALOR DA CAUSA: R\$ 93.023,50

DATA DA DISTRIBUIÇÃO: 25/01/2023

pedido inicial e condenou a autora ao pagamento de honorários advocatícios da parte contrária, fixados em R\$ 5.000,00, respeitados os critérios estabelecidos no art. 85, §2º, do Código de Processo Civil (fls. 176/179).

Os embargos de declaração foram rejeitados, conforme decisão de fls. 199.

Em suas razões recursais, a apelante alegou que o Município não forneceu qualquer indicativo acerca dos serviços que teriam sido contratados por terceiros. Argumentou que o documento que indica a utilização de serviços prestados por terceiros não indica qualquer outro dado que possibilite tal verificação e as notas fiscais não são capazes de descaracterizar a incorporação direta. Aduziu que não está comprovada a contratação de terceiros e que, portanto, não há incidência do imposto cobrado pelo Município. Desse modo, requereu o provimento do recurso para que a sentença recorrida seja reformada (fls. 204/215).

O apelado apresentou contrarrazões às fls. 223/233.

Recurso tempestivo e com recolhimento do preparo às fls. 216/217.

Na petição de fl. 237 a apelante informou que não possui oposição a realização do julgamento do recurso da modalidade virtual.

O agravo de instrumento nº 2036456-12.2023.8.26.0000 não foi provido por esta Colenda 14ª Câmara de Direito Público, sob a presente Relatoria, conforme acórdão juntado às fls. 153/164.

RELATADO.

PASSO AO VOTO.

O recurso comporta provimento.

A legislação aplicável à matéria em discussão é a Lei Complementar nº 116/2003.

O art. 7º, § 2º, I, da mencionada lei estabelece que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço.

A empresa-apelante sustenta a não incidência do ISSQN, uma vez que não houve prestação de serviços de terceiros e sim, a incorporação imobiliária direta.

As argumentações da apelante procedem.

Depreende-se pelos documentos acostados aos autos que a apelante tem como objeto social *a incorporações de empreendimentos imobiliários e compra e venda de imóveis* (fl. 30).

A incorporação imobiliária direta significa que a construtora edifica às suas expensas, com mão de obra e terrenos próprios, sem ocorrência de prestação de serviços de construção civil, o que desnatura a incidência do ISSQN, ante a não ocorrência do fato gerador.

Logo, a atividade da apelante não se caracteriza como prestação de serviço, pois não está prevista na Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, cujo tributo incide sobre a execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, nos termos do item “7.02” da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o que não é o caso dos autos.

Ademais, o Município exige o pagamento do imposto com base no documento emitido pela Secretaria de Finanças que aponta a emissão de notas fiscais, no valor de R\$ 68.883,84 (sessenta e oito mil e oitocentos e oitenta e três reais e oitenta e quatro centavos), conforme discriminação acima, proveniente de ISS incidente sobre construção civil nos termos do art. 24 da Lei Municipal nº 4.994... (fls. 53/54). Referido documento, por si só, não descaracteriza a incorporação direta.

Acresça-se que o Município, no Processo Administrativo, alegou que a cobrança do imposto ocorre em razão de informações de que a obra fora executada por mão-de-obra de terceiros. Porém, estas informações não restaram comprovadas no Processo Administrativo, inexistindo a efetiva vistoria na obra, com apuração dos serviços que teriam sido prestados por terceiros.

Além disso, é certo que a Administração Tributária tem o poder-dever de fiscalizar a prestação de serviços e requerer os documentos necessários a esclarecer quaisquer aspectos desenvolvidos na obra, inclusive os aspectos que envolvam a parte do empreendimento que foi realizada por mão de obra própria e, eventualmente, por terceiros. O que não se verifica no caso concreto.

Dispõe o art. 148 do Código Tributário Nacional que:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, 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, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Consoante análise dos documentos juntados ao processo de origem, verifica-se que o Município não observou o dispositivo acima quando utilizou como base de cálculo do ISSQN uma tabela com valores mínimos denominada como pauta fiscal (fl. 55). Situação que invalida a cobrança realizada pelo Município.

Ainda que a finalidade da incorporação imobiliária direta seja a venda futura das unidades imobiliárias, este fato não implica na prestação de serviço, eis que a apelante construiu o edifício com recursos próprios e por sua conta e risco.

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (com grifo e negrito não originais):

*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 (REsp 884.778/MT, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/09/2010, DJe 05/10/2010);

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. EMPRESA INCORPORADORA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO A TERCEIROS. INEXISTÊNCIA. ISS. AFASTAMENTO. APRECIÇÃO DE ALEGADA OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, não incide ISS na hipótese de construção feita pelo próprio incorporador, haja vista que se a construção é realizada por ele próprio, não há falar em prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador. Precedentes: REsp 1.263.039/RN, Rel. Ministro Mauro

*Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/09/2011, Dje 19/09/2011, REsp 922.956/RN, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 22/06/2010, Dje 01/07/2010, EREsp 884.778/MT, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/09/2010, Dje 05/10/2010. **In casu, extrai-se dos autos que a agravante é empresa incorporadora e construiu em terreno próprio unidades autônomas para venda futura.***

2. Não cabe ao Superior Tribunal de Justiça, ainda que para fins de prequestionamento, examinar na via especial matéria constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

*3. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no AREsp 49.946/SP, Rel. Ministro **Sérgio Kukina**, Primeira Turma, julgado em 05/06/2014, Dje 11/06/2014).*

No mesmo sentido, são os precedentes deste Egrégio Tribunal de Justiça, cujas ementas transcrevem-se como razão de decidir (com negritos e grifos não originais):

*APELAÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL – **ISSQN – Município de Campinas – 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 – Recursos oficial, que se considera interposto e voluntário da Fazenda Municipal improvidos (TJSP; Apelação Cível 1532122-48.2017.8.26.0114; Relator: **Rezende Silveira**; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - SEF - Setor de Execuções Fiscais; Data do Julgamento: 13/12/2021; Data de Registro: 13/12/2021);

APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA C.C. REPETIÇÃO DE INDÉBITO – **ISSQN – Incorporação imobiliária direta – Inocorrência de fato gerador do imposto quando a edificação é feita pelo próprio incorporador, por sua conta e risco, em imóvel de sua propriedade** – Sentença mantida. Recurso desprovido (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1000042-43.2021.8.26.0116; Relator: **Octavio Machado de Barros**; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Campos do Jordão - 2ª Vara; Data do Julgamento: 21/03/2022; Data de Registro: 21/03/2022);

Apelação. Ação anulatória de lançamentos fiscais. ***Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Exercício de 2013. Incorporadora que constrói em seu próprio terreno. Não incidência do tributo. Venda de***

unidades imobiliárias que não caracteriza prestação de serviço. *Inteligência dos artigos 150, II e 156, III, da Constituição Federal e do item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/03.* **Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.** *Recurso provido* (TJSP; Apelação Cível 1067758-41.2016.8.26.0576; Relator: **Geraldo Xavier**; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de São José do Rio Preto - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/02/2022; Data de Registro: 14/02/2022).

Assim, diante da prova da inoccorrência do fato gerador e da inexigibilidade do título executivo, a sentença de Primeiro Grau comporta reforma. Por consequência, julgo procedente o pedido formulado pela autora para o fim de anular os lançamentos fiscais de ISSQN descritos na exordial da ação anulatória.

Em razão da inversão da sucumbência, fica o Município de Sorocaba condenado ao pagamento de custas processuais e honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da causa, conforme art. 85, § 2º e 3º, I, do CPC.

Ante o exposto, pelo meu voto, proponho o **PROVIMENTO** do recurso.

ADRIANA CARVALHO
Relatora