



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000419188

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1032700-80.2022.8.26.0506, da Comarca de Ribeirão Preto, em que é apelante MUNICIPIO DE RIBEIRAO PRETO, é apelado HB17 SPE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA..

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI (Presidente sem voto), BEATRIZ BRAGA E HENRIQUE HARRIS JÚNIOR.

São Paulo, 30 de abril de 2025.

BOTTO MUSCARI
Relator
Assinatura Eletrônica

Apelação Cível:1032700-80.2022.8.26.0506

Apelante:Município de Ribeirão Preto

Apelada:HB17 SPE Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Comarca:Ribeirão Preto

Voto nº 13.068

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO CORRESPONDE AO PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. BASE DE CÁLCULO FICTÍCIA. DESCONSIDERADOS VALORES DECLARADOS PELA CONTRIBUINTE, POR SEREM MENORES QUE AQUELES ESTABELECIDOS EM PAUTA FISCAL. INADMISSIBILIDADE. PRECEDENTES. ADEMAIS, NÃO HÁ ISS NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR TERCEIROS NÃO DESCARACTERIZA A CONSTRUÇÃO POR CONTA E RISCO DA AUTORA. APELAÇÃO DO RÉU IMPROVIDA, COM INCREMENTO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS.

Cuida-se de apelação interposta pelo MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO PRETO contra a r. sentença de fls. 1.024/1.033, que julgou procedente *ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária* ajuizada por HB17 SPE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

O réu sustenta que: a) merecem lembrança os arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional; b) a autora é responsável pelo ISS incidente sobre serviços prestados por terceiros, na construção civil; c) a contribuinte não apresentou documentos na seara administrativa; d) é inviável fiscalizar se cada prestador de serviço contratado para a obra emitiu a respectiva nota fiscal; e) utilizou valores constantes na tabela *Sinduscon*; f) o valor cobrado representa a diferença entre o mínimo considerado necessário para a construção e as cifras efetivamente recolhidas; g) não se pode perder de vista o art. 148 do C.T.N.; h) não houve contestação administrativa do valor arbitrado; g) prequestiona para viabilizar recursos outros (fls. 1.037/1.046).

A autora contra-arrazoou da seguinte forma: a) seu adversário não impugnou especificamente os fundamentos da sentença; b)

incorporação imobiliária direta, quando feita pelo próprio incorporador em terreno próprio, não configura prestação de serviços a terceiros; c) o laudo pericial concluiu pela inexistência de imposto devido; d) já recolheu o tributo concernente a serviços tomados de terceiros; e) o Município utiliza base de cálculo fictícia; f) apresentou todos os documentos pertinentes; g) arbitramento só é possível quando o contribuinte apresenta declarações que não mereçam fé; h) conta com jurisprudência; i) a sentença deve ser mantida (fls. 1.056/1.068).

Inexiste oposição ao julgamento virtual.

É o **relatório**.

Sugerida afronta ao princípio da dialeticidade (fls. 1.059, subitem II.1), observo que: **i)** os argumentos e teses expendidos pelo Município são claros e apresentam, de modo coerente, o porquê da discordância quanto à solução de 1º grau; **ii)** sempre que possível, juízes e tribunais devem enfrentar o mérito; **iii)** em 2ª instância, enfrentar o mérito é conhecer do recurso.

O apelante afirma que “seria inviável apurar se cada prestador de serviço contratado emitiu nota fiscal dos serviços prestados, já que o custo do serviço sem a nota fiscal e, portanto, sem o pagamento do tributo, seria significativamente menor” (fls. 1.043, *initio*) e **admite** a utilização da “Tabela Mensal do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo – ‘Tabela SindusCon’” (fls. 1.043, *in fine*).

Registra ainda o Município: “Visando evitar a sonegação fiscal e buscando-se uma forma razoável de fiscalização, os municípios têm apurado o **valor total mínimo dos serviços de construção civil**. Assim, ao se requerer a aprovação do projeto na municipalidade, esta tem acesso à quantidade de metros quadrados que será construída, ao padrão da construção e aos demais dados para se calcular, com base no valor mínimo

por metro quadrado do serviço de construção civil, o valor total mínimo dos serviços necessários para a construção do empreendimento" (fls. 1.043 - destaquei).

Mais assertivas do ente subnacional: a) "se o valor total constante das notas fiscais for inferior ao mínimo estabelecido para a construção civil, é devida a cobrança da diferença entre eles" (fls. 1.043, 3º parágrafo); b) "não arbitrou aleatoriamente uma base de cálculo mínima para os serviços, mas, sim, considerou o custo unitário básico da construção civil no Estado de São Paulo" (fls. 1.044, *initio*).

Diante do quadro *supra*, fácil é concluir que a autoridade fiscal tomou por verdadeira uma base de cálculo fictícia, **presumindo** deslize ou quiçá má-fé da contribuinte.

Base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7º, *caput*, da Lei Complementar n. 116/2003.

Importante recordar o magistério de RICARDO ALEXANDRE: "Não pode a Administração arbitrar a base de cálculo sem antes analisar se o valor declarado pelo contribuinte merece ou não fé. O problema não está na tabela (pauta fiscal) em si, mas no seu uso generalizado como uma presunção absoluta de valor" (*Direito Tributário*, 15ª ed., JusPODIVM, 2021, p. 492).

Não poderia o Município utilizar base de cálculo ficta, razão pela qual é descabida a exigência dos vultosos **R\$ 575.663,55** (valor histórico).

Em casos que envolviam **igual** ente federativo, **as três** Câmaras especializadas deste Tribunal decidiram (ênfases minhas):

"APELAÇÃO – Ação Anulatória de Débito Fiscal – ISS – Incorporação imobiliária – **Lançamento com base em pauta fiscal – Não cabimento – Base de cálculo que deve corresponder ao valor do serviço prestado, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003** – Hipótese do artigo 148 do CTN não configurada no caso em exame – Sentença mantida integralmente – Recurso não provido" (Apelação Cível n. 1006201-59.2022.8.26.0506, 14ª Câmara de Direito Público, j. 11/01/2023, rel. Desembargadora ADRIANA CARVALHO);

APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA – Ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária – ISSQN – Incorporação Imobiliária -

Construção civil e expedição de “habite-se” – **Pretensão do Município de exigência de diferenças do tributo mediante pauta fiscal (arbitramento) – Descabimento** – Hipótese em que o lançamento por arbitramento, autorizado pelo art. 148 do CTN, só é permitido na ausência de elementos idôneos que permitam extrair o valor dos serviços prestados – **ISS exigível sobre o preço do serviço** – Sentença mantida – Majoração dos honorários advocatícios, nos termos do art. 85, § 11 do Código de Processo Civil. RECURSO DE APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDO” (Apelação Cível n. 1017934-27.2019.8.26.0506, 14ª Câmara de Direito Público, j. 19/05/2020, rel. Desembargadora MÔNICA SERRANO);

“APELAÇÃO – AÇÃO DECLARATÓRIA – MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO PRETO – ISS “HABITE-SE” - PRETENDIDA REVERSÃO DO JULGADO PARA RECONHECIMENTO DA POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO DO CUSTO MÉDIO DOS SERVIÇOS – **CÁLCULO REALIZADO COM BASE NA TABELA CUB-SINDUSCON – ADOÇÃO DE PAUTA FISCAL – NÃO CABIMENTO – IMPOSTO QUE DEVE SER RECOLHIDO COM BASE NO PREÇO REAL DO SERVIÇO, SOBRETUDO NOS CASOS EM QUE APRESENTADOS OS DOCUMENTOS FISCAIS PERTINENTES** - INSTRUÇÃO NORMATIVA DO MUNICÍPIO QUE NÃO PODE AFRONTAR A LEGISLAÇÃO HIERARQUICAMENTE SUPERIOR - **IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO FICTÍCIA** – PROCEDIMENTO QUE NÃO ENCONTRA GUARIDA NAS HIPÓTESES PREVISTAS NO 148 DO CTN – PRECEDENTES DESTA COL. 15ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO – SENTENÇA MANTIDA – RECURSO NÃO PROVIDO” (Apelação Cível n. 1038109-71.2021.8.26.0506, 15ª Câmara de Direito Público, j. 08/11/2022, rel. Desembargador AMARO THOMÉ);

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ISS sobre construção civil – Município de Ribeirão Preto – Construção e Incorporação de imóveis próprios – Atividade de incorporação direta – Não incidência do ISS, quando efetuada a construção pelo próprio incorporador – Ausência do fato gerador – Substituição tributária - Serviços tomados de terceiros - **Imposto que deve ser recolhido com base no preço do serviço e não com base em pauta fiscal mínima, expedida por ato do poder executivo** - Inteligência do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e art. 7º da Lei nº 116/2003 - Precedentes desta C. Corte e do E. STJ - Inteligência do artigo 148 do CTN – Sentença mantida – Apelo municipal improvido” (Apelação Cível n. 1032331-23.2021.8.26.0506, 15ª Câmara de Direito Público, j. 04/08/2022, rel. Desembargador SILVA RUSSO);

“Ação Anulatória de Lançamento Tributário. Construção civil. Alegações de incorporação direta, de não incidência de ISS, de ilegalidade da pauta fiscal utilizada para o lançamento complementar de ISS. Sentença que julgou procedente a ação, para reconhecer a nulidade do lançamento de ISS feito com base na pauta fiscal, bem como para declarar inexigível o valor de R\$ 300.142,07. Pretensão à reforma. Desacolhimento. **Construção em imóvel próprio que não configura prestação de serviços para terceiros e, por isso, não caracteriza fato gerador de ISS. Lançamento de ISS devido pela tomadora de serviços de terceiros desde logo efetivado pela municipalidade tomando por referência suposta diferença entre o valor pago e a base de cálculo fictícia fixada por meio de valor único para cada padrão por metro quadrado. Impossibilidade. Adoção da base de cálculo fictícia que neste caso não encontra guarida na legislação federal, violando, destarte, o direito do contribuinte ao recolhimento do imposto, quando devido, com base no preço real do serviço prestado (art. 7º da Lei Complementar 116/03).** Precedentes do STJ e deste TJSP. Sentença

mantida. Recursos oficial e voluntário de apelação não providos" (Apelação / Remessa Necessária n. 1025696-26.2021.8.26.0506, j. 04/11/2022, 18ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador RICARDO CHIMENTI);

"Apelação – Ação de procedimento comum questionando débito de ISSQN em construção civil – Município de Ribeirão Preto – Sentença de procedência da demanda para o fim de 'declarar a inexigibilidade do ISSQN lançado sob nº 1256/2022 (fls. 28/29)' – Insurgência da Municipalidade – Não cabimento – Caso concreto envolvendo incorporação direta, a afastar a exigência do ISSQN – Precedente do C. STJ – **Débito fiscal discutido que, ademais, decorreu da aplicação da pauta fiscal, como admitido pelo próprio recorrente – Base de cálculo do imposto apurada a partir de preço mínimo de serviços, independentemente das notas apresentadas – Impossibilidade** – Prática diversa das hipóteses previstas no art. 148 do CTN – Precedentes – Sentença mantida, com majoração da verba honorária – Recurso não provido" (Apelação Cível n. 1038381-31.2022.8.26.0506, 18ª Câmara de Direito Público, j. 29/09/2023, rel. Desembargador FERNANDO FIGUEIREDO BARTOLETTI).

Demais disso, **não incide** ISS na incorporação direta.

Exame dos autos revela que a parte autora: a) foi constituída com propósito específico de realizar o "empreendimento imobiliário residencial a ser denominado EDIFÍCIO CIDADE DE MUNIQUE que será erguido sob o regime de incorporação imobiliária, nos moldes da Lei 4.591/64" (fls. 27, cláusula III); b) utilizou terreno próprio, com área de 2.968,64 m², para a construção e incorporação do empreendimento (fls. 40/51 – certidão da matrícula).

Estamos a braços com típico caso de **incorporação direta**: o incorporador constrói em terreno **próprio**, por **sua** conta e risco, para mais tarde vender as unidades autônomas, sem prestar serviço de construção/empreitada a terceiros.

No ponto, vale recordar o entendimento do Tribunal da Cidadania:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. **CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO, POR SUA CONTA E RISCO**. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO.

1. 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.

2. Consoante disciplina o art. 48 da Lei 4.591/64, 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) diretamente, por contratação direta entre os adquirentes e o construtor (Lei 4.591/64, art. 41).

3. Nos dois primeiros regimes, a construção é contratada pelo incorporador ou pelo condomínio de adquirentes, mediante a celebração de um contrato de prestação de serviços, em que aqueles figuram como tomadores, sendo o construtor um típico prestador de serviços. Nessas hipóteses, em razão de o serviço prestado estar perfeitamente caracterizado no contrato, o exercício da atividade enquadra-se no item 32 da Lista de Serviços, configurando situação passível de incidência do ISSQN.

4. **Na incorporação direta, por sua vez, 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. Ele assume o risco da construção, obrigando-se a entregá-la pronta e averbada no Registro de Imóveis.** Já o adquirente tem em vista a aquisição da propriedade de unidade imobiliária, devidamente individualizada, e, para isso, paga o preço acordado em parcelas.

5. Como a sua finalidade é a venda de unidades imobiliárias futuras, concluídas, conforme previamente acertado no contrato de promessa de compra e venda, **a construção é simples meio para atingir-se o objetivo final da incorporação direta; o incorporador não presta serviço de 'construção civil' ao adquirente, mas para si próprio.**

6. Logo, **não cabe a incidência de ISSQN na incorporação direta, já que o alvo desse imposto é atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto; tributa-se o serviço-fim, nunca o serviço-meio, realizado para alcançar determinada finalidade.** As etapas intermediárias são realizadas em benefício do próprio prestador, para que atinja o objetivo final, não podendo, assim, serem tidas como fatos geradores da exação.

7. Recurso especial não provido" (REsp n. 1.166.039/RN, j. 01/06/2010, 2ª Turma, rel. Ministro CASTRO MEIRA – negritei).

A construção de unidades autônomas é **serviço meio** para alcançar-se o escopo final da incorporação: comercialização das unidades. Desse modo, há incorporação direta e não incide o imposto sobre serviços.

São muitos os precedentes deste Tribunal em casos parelhos, como se vê a seguir (nenhum dos destaques é do original):

“APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Impetrante que visa ao não recolhimento do ISS sobre a incorporação imobiliária direta do empreendimento descrito nos autos, bem como à obtenção do "Habite-se" sem o referido recolhimento – Cabimento - Interesse processual e violação a direito líquido e certo constatados – Desnecessidade de dilação probatória - Imposto cobrado que não incide sobre a contratação de serviços de mão de obra, mas, sim, sobre a própria construção - **Não incidência do ISS na incorporação imobiliária direta verificada - Atividade que não se caracteriza como prestação de serviço a terceiro, mas como etapa intermediária que é realizada em benefício do próprio prestador** - Expedição de 'Habite-se' que deve se limitar ao preenchimento dos requisitos relacionados à regularidade formal da construção ou

obra, e não a aspectos extrínsecos, tais como a existência de débitos tributários - Fazenda Pública que possui meios próprios e adequados à satisfação de seu crédito - Sentença mantida - Recurso de apelação e reexame necessário desprovidos” (Apelação/Remessa Necessária n. 1041670-80.2016.8.26.0053, j. 01/03/2018, 18ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI);

“REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de Segurança - ISS - Construção Civil - **Empreendimento construído em terreno próprio da incorporadora, que assume os riscos de implantação da obra e comercializa as unidades autônomas - Incorporação imobiliária direta** - Não incidência do imposto - REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO” (Remessa Necessária Cível n. 1009407-33.2020.8.26.0577, j. 09/03/2021, 18ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador HENRIQUE HARRIS JÚNIOR);

“Ação Anulatória de débito fiscal. ISS. Construção Civil. Autos de Infração. Acordo de parcelamento. Alegação de incorporação imobiliária direta. Sentença de improcedência. Pretensão à reforma. Acolhimento. Questionamento acerca da ocorrência do fato gerador da dívida confessada. Admissibilidade. Inteligência do REsp 1.133.027/SP. Questão de fundo. **Construção em imóvel próprio que não configura prestação de serviços para terceiros e, por isso, não caracteriza fato gerador de ISS. Obrigação prestada pela incorporadora ao futuro promitente comprador ou a outro adquirente que se traduz em obrigação de dar e não de fazer. Não incidência de tributação.** Precedentes do STJ e desta Corte. Comprovação, ademais, do recolhimento do imposto devido pelos serviços prestados por terceiros. Sentença reformada, com inversão dos ônus sucumbenciais. Recurso provido” (Apelação Cível n. 1018669-32.2017.8.26.0053, j. 02/08/2018, 18ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador RICARDO CHIMENTI);

“TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - ISS - MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO PRETO - Sentença que julgou procedente a ação. Apelo do Município. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA - **Construção de empreendimento com recursos próprios e em terreno de propriedade da incorporadora - Alegação de não incidência do ISS - Incorporação imobiliária direta - O ISS incide sobre a prestação do serviço, sendo este o seu fato gerador. Portanto, se a apelada construiu empreendimento para si, não há que se falar em prestação de serviço**, na medida em que este somente se caracteriza quando o serviço é prestado a terceiro. Para que a prestação de serviço ocorra é necessário que tenha um contratado e um contratante, ou seja, o tomador do serviço e o prestador - Inexistência da hipótese de incidência - Precedentes do STJ e desta C. Câmara. Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o proveito econômico (R\$ 183.426,48) - Verba honorária que, atualizada, corresponde a aproximadamente R\$ 19.067,00 - HONORÁRIOS RECURSAIS - Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 - POSSIBILIDADE - Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo - Majoração em R\$ 500,00 - Verba honorária que passa a corresponder a aproximadamente R\$ 19.567,00. Sentença mantida - Recurso desprovido” (Apelação Cível n. 1038409-38.2018.8.26.0506, j. 19/05/2021, 15ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador EURÍPEDES FAIM);

“APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA - Ação Anulatória c.c. Repetição de indébito - ISS - Incorporação imobiliária - Construção de empreendimento com recursos próprios e em terreno de propriedade da incorporadora - Alegação de não incidência do ISS - Incorporação imobiliária direta - **Para que o fato gerador do ISS se aperfeiçoe, é necessário que tenha um contratado e um contratante, ou seja, um tomador e um prestador de serviços numa relação jurídica sinalagmática que caracterize uma obrigação de fazer - Inexistência da hipótese de incidência tributária configurada.** Precedente do STJ - Sucumbência recursal - Majoração dos honorários de 10% do valor da condenação são majorados para 11% - Inteligência do § 11 do art. 85 do CPC - Sentença mantida - Recursos improvidos” (Apelação/Remessa Necessária n. 1003867-41.2020.8.26.0597, j. 26/02/2021, 15ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador EUTÁLIO PORTO);

“DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA – ISS – Município de Sorocaba – Edificação em terreno próprio, para venda de futuras unidades imobiliárias autônomas – Regime de construção que configura a **incorporação direta – Obrigação de dar – Inexistência de prestação de serviços para terceiros, sob empreitada, ou administração – Tributação descabida** – Precedentes do E. STJ – Sentença mantida – Apelo da municipalidade improvido” (Apelação Cível n. 1035416-59.2017.8.26.0602, j. 16/12/2019, 15ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador SILVA RUSSO).

Observo que: i) contratação de serviços terceirizados não descaracteriza a incorporação direta; ii) não estamos às voltas com execução de obra “por administração, empreitada ou subempreitada” (subitem 7.02 do rol anexo à Lei Complementar n. 116/03).

Bom recordar outro precedente da Câmara:

“APELAÇÃO – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – **ISS relativo a construção civil** - Demanda visando a não incidência do ISSQN sobre a atividade de construção e incorporação de imóveis próprios, em virtude da ausência de fato gerador do tributo, uma vez que a construção objeto da exação foi realizada em imóvel próprio para venda – Cabimento – **Atividade de incorporação direta constatada** - Construção do empreendimento feita pela incorporadora em terreno próprio e por sua conta e risco – **Serviço de empreitada não caracterizado – Contratação de mão de obra de terceiros que não desclassifica o fato de que o imóvel é construído pela própria proprietária para venda - Exação indevida** – Precedentes do STJ e desta Corte – Sentença mantida - Recurso desprovido” (Apelação Cível n. 1021197-14.2020.8.26.0577, j. 15/03/2021, rel. Desembargador WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI – negritei).

Comercialização das unidades autônomas no curso das obras não desnatura a construção por conta e risco da autora. Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. **ISSQN.**

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. MATÉRIA JÁ PACIFICADA À ÉPOCA EM QUE PROFERIDO O ACÓRDÃO QUE SE POSTULA RESCINDIR. INAPLICABILIDADE DO ÓBICE DA SÚMULA 343/STF. CABIMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA. RECURSO ESPECIAL DA EMPRESA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PROVIMENTO, A FIM DE JULGAR PROCEDENTE A AÇÃO RESCISÓRIA, CONFIRMANDO A LIMINAR ANTERIORMENTE DEFERIDA NOS AUTOS DA TP 946/RN.

[...]

8. Ora, a perícia chegou à conclusão que a Sociedade Empresarial construiu imóveis em terrenos próprios, para entrega futura, e que **algumas unidades foram comercializadas antes da conclusão da obra.**

Esses são os fatos apresentados, para os quais inexistente controvérsia. Há sim necessidade de identificar a natureza desses fatos, haja vista que foram qualificados pelo acórdão rescindendo como prestação de serviços, não obstante a jurisprudência consolidada nesta Corte Superior qualificá-los como incorporação imobiliária, ao decidir que **o fato de os contratos de promessa de compra e venda serem celebrados antes e durante as obras nos contextos de incorporações imobiliárias, não tem o condão de alterar a natureza de incorporação direta** para empreitada.

9. Diante disso, verifica-se que, analisando os fatos apresentados pelo Tribunal de origem, a pretensão recursal encontra apoio **na jurisprudência consolidada desta Corte Superior**, segundo a qual **a incorporadora não assume a condição de contribuinte do ISS quando a construção do imóvel é feita pelo incorporador em terreno próprio, por sua conta e risco, hipótese na qual atua como construtor, ainda que durante o período de edificação tenha realizado a venda de unidades autônomas para entrega futura** por preço global (cota de terreno e construção).

10. **Não se configura, portanto, a prestação de serviços de construção civil do construtor ao adquirente, mas sim para si próprio, objetivando atingir o objetivo final da incorporação direta.**

12. Recurso Especial da Contribuinte provido, a fim de julgar procedente a Ação Rescisória, desconstituindo, em juízo rescindendo, a sentença proferida nos autos da Ação Anulatória 001.2008.014.878-4, e, em juízo rescisório, reconhecer a não incidência do ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária [...]” (REsp. n. 1.722.454/RN, 1ª Turma, j. 15/09/2020, rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO – destaquei).

Promovendo arbitramento em que chegou a R\$ 575.663,55 (fls. 55), o réu tomou por verdadeira uma base de cálculo **fictícia** (pauta fiscal), **presumindo** deslize (ou quiçá a má-fé) da contribuinte.

Diante desse quadro, não se justificava nem o arbitramento, nem o lançamento feito pelo Município.

Transcrevo mais um magistério da 18ª Câmara de Direito Público:

“Apelação - Mandado de Segurança - ISS - Sentença concessiva - Pretensão à reforma - Inadmissibilidade - Pauta de valores - Portaria 258/15-SF que estipulou de ofício o valor da base de cálculo do imposto, por meio de tabelas ("Pauta Fiscal") - Ilegalidade - **Base de cálculo do ISS que se configura no**

preço do serviço - O arbitramento da base de cálculo somente é possível quando inexistem elementos idôneos para apurar o valor do serviço - Inteligência do art. 148, do CTN - No caso, o Município apenas apontou que o valor do imposto recolhido segundo as notas apresentadas estava aquém do previsto na pauta mínima - Procedimento que, além de violar a sistemática prevista no CTN, estabelece base de cálculo do tributo veiculada em portaria - Desconstituição do crédito tributário devida - Sentença mantida - Recurso desprovido” (Apelação Cível n. 1021060-52. 2020.8.26.0053, j. 14/09/2020, 18ª Câmara de Direito Público, rel. Desembargador ROBERTO MARTINS DE SOUZA - destaques meus).

Em suma, resta apenas cancelar a solução adotada em 1º grau.

Observe, à guisa de remate, que se consideram prequestionados **todos** os dispositivos/temas que o Município deseje submeter mais tarde aos Tribunais sediados em Brasília.

Pelo exposto, meu voto **nega provimento** à apelação e **majora** para 11% (1ª faixa; inciso I do art. 85, § 3º, do CPC) e 8,5% (2ª faixa; inciso II do art. 85, § 3º, do CPC) os honorários sucumbenciais arbitrados a fls. 1.033.

BOTTO MUSCARI
Relator