



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 935.323 - PR (2007/0057583-4)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : QUADRA CONSTRUTORA LTDA
ADVOGADO : JOÃO CARLOS DE OLIVEIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : CARLOS RENATO CUNHA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO.

1. Não incide ISSQN na hipótese em que a construção é feita pelo próprio incorporador, uma vez que a atuação do incorporador é como construtor.

2. *In casu*, o Tribunal "a quo" firmou a premissa de que "na hipótese em que o incorporador atua também como construtor, não há a incidência do imposto sobre serviços, simplesmente porque, para que haja prestação de serviços sujeito à tributação, é necessária a existência de um tomador dos serviços, o que não ocorre na hipótese".

3. Precedentes: REsp 922.956/RN, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 22.6.2010, DJe 1º.7.2010; REsp 1.166.039/RN, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 11.6.2010.

Agravo regimental provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 14 de dezembro de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 935.323 - PR (2007/0057583-4)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
AGRAVANTE : QUADRA CONSTRUTORA LTDA
ADVOGADO : JOÃO CARLOS DE OLIVEIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : CARLOS RENATO CUNHA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de agravo regimental interposto por QUADRA CONSTRUTORA LTDA. contra decisão monocrática deste Relator que deu provimento ao recurso especial do agravado.

A decisão ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO – ISSQN – INCORPORAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS – VENDAS DE APARTAMENTOS ANTES DO HABITE-SE – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES – RECURSO ESPECIAL PROVIDO."

Para melhor ilustração do caso, eis a decisão proferida pelo Tribunal de origem:

"IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA- AUTORA QUE COMPROMETEU À VENDA UNIDADES IMOBILIÁRIAS PRONTAS, CONSTRUÍDAS EM TERRENO POR ELA ADQUIRIDO, NÃO HAVENDO CONTRATAÇÃO PELOS ADQUIRENTES DA CONSTRUÇÃO DOS EDIFÍCIOS- NÃO OCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, MAS OBRIGAÇÃO DE DAR- TRIBUTO INDEVIDO- RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO- SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO."

Não ocorre a incidência do Imposto sobre Serviços na hipótese em que, a construção é feita pelo próprio incorporador, nem mesmo na realização da venda após o "habite-se", eis que a atuação do incorporador é como construtor, compromissando a venda das unidades a serem construídas ou ainda em construção, sendo que a venda de coisa para entrega futura não desnatura o negócio da incorporação e nem transfere aos adquirentes a condição de incorporadores transmudando o negócio eminentemente imobiliário em contratação de construção por empreitada ou administração.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tributável como prestação de serviço é a execução de obra sob o regime de empreitada, sub empreitada ou administração e não a atividade da incorporação.

Na hipótese em que o incorporador atua também como construtor, não há a incidência do imposto sobre serviços, simplesmente porque, para que haja prestação de serviços sujeito à tributação, é necessária a existência de um tomador dos serviços, o que não ocorre na hipótese."

Aduz a agravante que a matéria não é pacífica no Superior Tribunal de Justiça, e que *"a unidade imobiliária integrante de uma incorporação, em fase de construção ou não, não é objeto de encomenda do adquirente ao incorporador e, portanto, sobre a receita daí advinda não pode incidir o ISS, nem, muito menos, o ICMS, haja vista estarem as transações com imóveis no âmbito de incidência do ITBI"*. (fl. 265)

Pugna para que, caso não seja reconsiderada a decisão agravada, submeta-se o presente agravo à apreciação da Turma.

O agravado apresentou contrarrazões às fls. 1437/1438, postulando pela intempestividade do recurso e, no mérito, elenca a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça favorável à exação tributária.

É, no essencial, o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 935.323 - PR (2007/0057583-4)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO.

1. Não incide ISSQN na hipótese em que a construção é feita pelo próprio incorporador, uma vez que a atuação do incorporador é como construtor.

2. *In casu*, o Tribunal "a quo" firmou a premissa de que "na hipótese em que o incorporador atua também como construtor, não há a incidência do imposto sobre serviços, simplesmente porque, para que haja prestação de serviços sujeito à tributação, é necessária a existência de um tomador dos serviços, o que não ocorre na hipótese".

3. Precedentes: REsp 922.956/RN, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 22.6.2010, DJe 1º.7.2010; REsp 1.166.039/RN, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 11.6.2010.

Agravo regimental provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

PRELIMINAR RECURSAL: TEMPESTIVIDADE

O agravo regimental foi interposto no dia 17.3.2009, e a publicação eletrônica ocorreu em 11.3.2009, considerando publicada no dia útil seguinte, 12.3.2009, nos termos do art. 4º, § 3º da Lei n. 11.419/2006, que determina:

"Art. 4º Os tribunais poderão criar Diário da Justiça eletrônico, disponibilizado em sítio da rede mundial de computadores, para publicação de atos judiciais e administrativos próprios e dos órgãos a eles subordinados, bem como comunicações em geral.

§ 3º Considera-se como data da publicação o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da informação no Diário da Justiça eletrônico."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tempestivo, portanto, o agravo regimental interposto.

Superada a preliminar recursal, passo a examinar o mérito.

MÉRITO RECURSAL: NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN

O Tribunal *a quo* deixou assentado que:

"Na hipótese em que o incorporador atua também como construtor, não há a incidência do imposto sobre serviços, simplesmente porque, para que haja prestação de serviços sujeito à tributação, é necessária a existência de um tomador dos serviços, o que não ocorre na hipótese."

No mesmo sentido, inclinou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para determinar que não incide ISSQN na hipótese em que a construção é feita pelo próprio incorporador, uma vez que a atuação do incorporador é como construtor, conforme precedentes que cito:

"TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. IMÓVEIS CONSTRUÍDOS SOBRE TERRENO PRÓPRIO E POR CONTA PRÓPRIA DO INCORPORADOR. ISS. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.

1. O incorporador imobiliário, tal como definido no art. 29 da Lei 4.591/65, não pode, logicamente, figurar como contribuinte do ISSQN relativamente aos serviços de construção da obra incorporada. Com efeito, se a construção é realizada por terceiro, o incorporador não presta serviço algum, já que figura como tomador. 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. É que os adquirentes das unidades imobiliárias incorporadas não celebram, com o incorporador, um contrato de prestação de serviços de construção, mas sim um contrato de compra e venda do imóvel, a ser entregue construído. Precedentes.

2. Recurso improvido."

(REsp 922.956/RN, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 22.6.2010, DJe 1º.7.2010.)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ISSQN. INCORPORAÇÃO. UNIDADES IMOBILIÁRIAS CONSTRUÍDAS EM



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERRENO PRÓPRIO E POR CONTA PRÓPRIA. CORTE DE ORIGEM QUE ENTENDE HAVER INCORPORAÇÃO DIRETA, NÃO OBSTANTE A VENDA ANTECIPADA DAS UNIDADES IMOBILIÁRIAS. CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO QUE DENOTA AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO. SÚMULA N. 7 DO STJ.

1. Hipótese na qual se discute a exigibilidade do ISSQN sobre a incorporação de unidades imobiliárias construídas em terreno da própria incorporadora, por sua conta e risco.

2. A Corte de origem, após análise do conjunto fático-probatório, consignou que a sociedade empresária Talento Construções e Serviços Ltda. construiu, por conta própria e em terreno próprio, unidades imobiliárias para venda, eventual, a terceiro.

3. No STJ, há dois posicionamentos sobre a exigibilidade do ISSQN na atividade de incorporação: um é no sentido de que 'não há prestação de serviços a terceiros quando o incorporador, por conta própria, constrói em terrenos de sua propriedade' (REsp 1012552/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 3/6/2008, DJe 23/6/2008); o outro, no sentido de que 'na incorporação existem dois contratos: o de compra e venda e o de empreitada, não havendo dúvida de que o construtor também é um empreiteiro, enquadrando-se sua atividade no item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, sendo devido o ISS' (REsp 766.278/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 4/9/2007, DJ 26/9/2007).

4. Não há divergência, contudo. O caso concreto é o que determinará a aplicação de um ou outro.

5. É que o fato de as unidades imobiliárias serem construídas em terreno da própria incorporadora, por conta e risco próprios, não afasta, automaticamente, o entendimento de que não há prestação de serviços a terceiros, caracterizador do contrato de empreitada, pois a ausência de prestação de serviços será constatada caso a caso, conforme as provas produzidas nas instâncias ordinárias. Precedente: REsp 619.122/MS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 4/5/2006, DJ 25/5/2006 p. 157.

6. Na hipótese dos autos, a Corte de origem apreciou o conjunto fático-probatório dos autos e chegou à conclusão de que não houve a prestação de serviços a terceiro.

7. Ante o óbice da Súmula n. 7 do STJ, não há espaço para se rever o entendimento manifestado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, em sede de recurso especial, pois seria necessário o reexame de todo o conjunto fático-probatório, e não só a sua valoração.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8. Recurso especial não conhecido."

(REsp 1.170.194/RN, 1ª Turma, Min. Benedito Gonçalves, DJe 11.5.2010.)

"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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 1.166.039/RN, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 1.6.2010, DJe 11.6.2010.)

Assim, correto o acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, devendo ser reformada a decisão monocrática que inicialmente proferi, diante da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo regimental.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2007/0057583-4

**AgRg no
REsp 935.323 / PR**

Números Origem: 196112801 200600057611

PAUTA: 14/12/2010

JULGADO: 14/12/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EUGÊNIO JOSÉ GUILHERME DE ARAGÃO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : CARLOS RENATO CUNHA E OUTRO(S)
RECORRIDO : QUADRA CONSTRUTORA LTDA
ADVOGADO : JOÃO CARLOS DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : QUADRA CONSTRUTORA LTDA
ADVOGADO : JOÃO CARLOS DE OLIVEIRA E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE LONDRINA
PROCURADOR : CARLOS RENATO CUNHA E OUTRO(S)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Brasília, 14 de dezembro de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária