



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 884.778 - MT (2006/0267949-8)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : GE SUL EMPREENDIMENTOS LTDA
ADVOGADO : KATIA PACHECO E OUTRO(S)
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CUIABÁ
PROCURADOR : JOSÉ ADELAR DAL PISSOL E OUTRO(S)

EMENTA

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Luiz Fux, Castro Meira, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.
Brasília, 22 de setembro de 2010 (data do julgamento).

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 884.778 - MT (2006/0267949-8)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : GE SUL EMPREENDIMENTOS LTDA
ADVOGADO : KATIA PACHECO E OUTRO(S)
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CUIABÁ
PROCURADOR : JOSÉ ADELAR DAL PISSOL E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de embargos de divergência apresentados contra acórdão da Primeira Turma cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. ISS. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA. DECRETO 406/68.

I - Na incorporação verifica-se a presença de dois contratos: o de compra e venda e o de empreitada. Portanto, não há dúvida de que o construtor também é um empreiteiro, enquadrando-se na atividade descrita no item 32 da Lista Anexa ao Decreto nº 406/68. Sendo assim, deve incidir o ISS sobre essa atividade. Precedentes: REsp nº 57478/RJ, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 15/05/1995 e REsp nº 41383/RJ, Relator Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, DJ de 19/12/1999.

II - Recurso especial provido. (fl. 421)

A embargante alega a existência de dissídio com os acórdãos proferidos nos seguintes feitos: REsp 39.735/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ de 11.11.96; REsp 10.054/RJ, Rel. Min. Américo Luz, DJ de 6.6.94. Cita, ainda, outros precedentes oriundos da própria Primeira Turma.

Sustenta, em suma, que "não incide ISS sobre a construção de unidades imobiliárias em terreno próprio para revenda, pois não há que se falar em prestação de serviços a si próprio" (fl. 479).

Requer sejam providos os embargos.

O recurso foi admitido pela decisão de fls. 476/477.

Em sua impugnação, o Município de Cuiabá/MT argumenta que:

Tendo a construção do empreendimento levado a cabo com recursos das vendas das unidades autônomas, ou seja, as unidades foram alienadas antes do término da obra, caracterizado ficou que a embargante, além de construtora-incorporadora, é também, empreiteira, portanto, sujeita ao recolhimento do ISS, de que cuida a figura do item 32 da Tabela anexa ao DL



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

406/68.

Ora, se "o incorporador assume as funções de construtor, por esta atividade, seja realizada por forma de empreitada ou de administração, está obrigado ao tributo".
(fls. 546/547)

Requer o não provimento dos embargos de divergência.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 884.778 - MT (2006/0267949-8)

EMENTA

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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Comprovada a divergência, cabe examinar o mérito recursal.

O Tribunal de origem esclareceu que a ora embargante "foi a responsável pela construção da obra, em terreno de sua propriedade, (...) pelo sistema de incorporação, tendo, inclusive, registrado no cartório competente, construindo por sua conta e risco, para revender as unidades condominiais" e entendeu que "quando se realiza a obra em terreno próprio e vende em seu nome, mesmo que cobrando o preço adiantado, não há que se falar em prestação de serviços e, consequentemente, em incidência de ISSQN" (fl. 385).

Para melhor elucidação do tema, cumpre analisar alguns conceitos e regras contidos na Lei 4.591/64 (que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias). *"Considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas" (art. 28, parágrafo único). Por sua vez, 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" (art. 29), sendo que se estende "a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras" (art. 30).

Nos termos do art. 48 da lei em comento, *"a construção de imóveis, objeto de incorporação nos moldes previstos nesta Lei poderá ser contratada sob o regime de empreitada ou de administração conforme adiante definidos e poderá estar incluída no contrato com o incorporador, ou ser contratada diretamente entre os adquirentes e o construtor"*.

Verifica-se, assim, a existência de três regimes de construção:

- 1) por empreitada — que poderá ser "a preço fixo, ou a preço reajustável por índices previamente determinados" (art. 55);
- 2) por administração ou "a preço de custo" — hipótese em que "será de responsabilidade dos proprietários ou adquirentes o pagamento do custo integral de obra" (art. 58);
- 3) por contratação direta entre os adquirentes e o construtor/incorporador.

De acordo com o item 32 da Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (com redação dada pela LC 56/87 — regime vigente à época em que ocorreram os fatos discutidos nestes autos), sujeita-se ao ISS a *"execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)".

Assim, a execução de obra de engenharia por administração, por empreitada ou subempreitada, sujeita-se à incidência do ISS.

Por outro lado, 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.

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.

A corroborar esse entendimento, destacam-se:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 1.166.039/RN, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 11.6.2010)

TRIBUTÁRIO. ISS. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA. INCORPORADOR QUE, POR CONTA PRÓPRIA, CONSTRÓI EM SEU PRÓPRIO TERRENO.

1. Não há prestação de serviços a terceiros quando o incorporador, por conta própria, constrói em terrenos de sua propriedade.

2. Inexistência de contrato de empreitada com terceiros.

3. A venda de imóvel pelo incorporador não é, por si só, fato gerador de ISS.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 1.012.552/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 23.6.2008)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO.

I - COMPROVADO QUE A PARTE PROMOVIA AS CONSTRUÇÕES EM TERRENOS DE SUA PROPRIEDADE PELO SISTEMA DE INCORPORAÇÃO, NA QUALIDADE DE PROPRIETARIA-INCORPORADORA, NÃO HA FALAR-SE EM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POIS IMPOSSIVEL O CONTRIBUINTE PRESTAR A SI PROPRIO O SERVIÇO DESVANECENDO, DESTARTE, O FATO IMPONIVEL DO ISS.

II - PRECEDENTES.

III - RECURSO DESPROVIDO.

(REsp 1.625/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Geraldo Sobral, DJ de 25.3.91)

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL.

I - A EMPRESA QUE, EM TERRENO SEU, CONSTRÓI IMÓVEIS, POR CONTA PRÓPRIA, PARA REVENDA, NÃO ESTA SUJEITA AO PAGAMENTO DO ISS. APLICAÇÃO DAS SUM. 282/STF E SUM. 356/STF E DO ART. 255 E PARÁGRAFOS DO RISTJ.

II - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(REsp 39.735/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ de 11.11.96)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Assim, impõe-se o provimento do presente recurso, para reconhecer a não incidência do ISS em relação à atividade discutida nestes autos — incorporação por contratação direta. Quanto aos ônus sucumbenciais, são devidos exclusivamente pelo embargado, mantido o montante fixado na sentença de fls. 335/338.

Diante do exposto, dou provimento aos embargos de divergência, nos termos da fundamentação.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0267949-8 **PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 884.778 / MT**

Números Origem: 15148 151482006 200600759778 200601970486 200615148 357892005 487232005

PAUTA: 08/09/2010

JULGADO: 22/09/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : GE SUL EMPREENDIMENTOS LTDA
ADVOGADO : KATIA PACHECO E OUTRO(S)
EMBARGADO : MUNICÍPIO DE CUIABÁ
PROCURADOR : JOSÉ ADELAR DAL PISSOL E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

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

"A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Luiz Fux, Castro Meira, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

Brasília, 22 de setembro de 2010

Carolina Vêras
Secretária