



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Número do 1.0188.10.005222-7/001 Numeração 0052227-
Relator: Des.(a) Moacyr Lobato
Relator do Acórdão: Des.(a) Moacyr Lobato
Data do Julgamento: 05/03/0015
Data da Publicação: 12/03/2015

EMENTA: APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ISSQN. CONSTRUÇÃO MEDIANTE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. HIPÓTESE NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE ATIVIDADE REALIZADA EM FAVOR DE TERCEIROS. IMPOSTO NÃO DEVIDO. FATO GERADOR NÃO CONFIGURADO. RECURSO PROVIDO. EMBARGOS À EXECUÇÃO PROCEDENTES. SENTENÇA REFORMADA.

- A hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza - ISSQN relativa à atividade de construção apenas se mostra configurada quando realizada sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada, considerando-se excluída a tributação no caso de efetiva incorporação direta.

- Uma vez demonstrado nos autos que a construção ocorreu por regime de incorporação imobiliária direta, em virtude de construção em terreno próprio e por sua conta e risco, com a finalidade de alienação dos imóveis, bem como não havendo prova de que o incorporador-construtor assumiu uma obrigação de fazer perante terceiros, inexistente a obrigatoriedade de pagamento do ISSQN.

- Os honorários de advogado devem ser arbitrados segundo estabelece a norma inserta no § 4º do art. 20 do CPC.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0188.10.005222-7/001 - COMARCA DE NOVA LIMA
- APELANTE(S): CONSTRUTORA LIDER LTDA - APELADO(A)(S):
MUNICÍPIO DE NOVA LIMA

ACÓRDÃO



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Vistos etc., acorda, em Turma, a 5ª CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, em <DAR PROVIMENTO>.

DES. MOACYR LOBATO

RELATOR.

DES. MOACYR LOBATO (RELATOR)

VOTO

Trata-se de apelação interposta por CONSTRUTORA LIDER LTDA em face da sentença de fls. 114/117, integrada pela decisão de fls. 130 que, nos autos dos Embargos à Execução opostos em face do MUNICÍPIO DE NOVA LIMA, julgou improcedentes os mesmos, determinando o prosseguimento da execução, e condenou a embargante ao pagamento das custas processuais e honorários de advogado fixados em 15% sobre o valor atribuído aos embargos.

Em suas razões recursais (fls. 132/140), sustenta a embargante/apelante a necessidade de reforma da sentença, com o cancelamento do crédito tributário e a conseqüente extinção da execução fiscal, tendo em vista que o empreendimento em comento foi edificado por intermédio de incorporação imobiliária, e a construção ocorreu em terreno próprio com a negociação por intermédio de promessa de compra e venda de unidades autônomas a preço fechado.

Aduz que o regime de construção/incorporação direta impede a incidência do ISSQN, visto inexistir, na espécie, prestação de serviços a terceiros.

Afirma que a hipótese dos autos evidencia situação de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

incorporação direta, visto que realizada edificação em imóvel de propriedade da recorrente, o que não revela a existência de fato gerador do ISSQN.

Sustenta que, uma vez comprovado ser de propriedade da embargante/apelante a fração ideal correspondente a 80% do terreno objeto da construção, propriedade que não se desnatura apenas em razão da existência de contrato de permuta firmado pela recorrente e a pessoa jurídica Vila da Serra Imóveis Ltda.

Assevera que a entrega das unidades em razão de contrato de permuta de imóvel nada mais é que uma forma de pagamento pelo terreno que lhe foi cedido, não havendo que se falar em qualquer prestação de serviços.

Destaca, ainda, inexistir na hipótese dos autos a contratação do serviço de construção pelo incorporador ou pelo condomínio de adquirentes, posto que ausente qualquer contrato firmado pelas partes nesse sentido.

Finalmente, aduz que a decisão recorrida fundou-se na falsa premissa de que a ausência de propriedade exclusiva sobre o terreno necessariamente elidiria o regime de incorporação direta.

Contrarrazões às fls. 145/153.

Recurso próprio e tempestivo, regularmente preparado.

Sem preliminares.

Decido.

Inicialmente, registro o recebimento de cuidadosos memoriais apresentados pela embargante, ora apelante, subscritos pelo advogado Michel Hernane Noronha Pires, dispensada a devida análise ao que dos mesmos consta.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Na hipótese dos presentes Embargos à Execução, importante destacar, inicialmente, que na atividade de construção mediante incorporação direta, o incorporador constrói em terreno próprio, por sua conta e risco, realizando a venda das unidades autônomas por iniciativa própria a terceiros, razão pela qual, nas hipóteses em que demonstrado tratar-se de incorporação direta, não haverá a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

A principal questão a ser considerada, quanto à verificação da hipótese de incidência do ISSQN, está na demonstração do conceito de prestação de serviços.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a um "serviço", mas a uma "prestação de serviço", compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de "fazer", de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

(...)

Não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de "serviço", como uma atividade realizada; mas, certamente, sobre a "prestação do serviço", porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários. (MELO, José Eduardo Soares de. ISS - aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Dialética, 2005. pág. 36/37)

Neste contexto, a verificação da ocorrência de efetiva prestação de serviço depende da forma mediante a qual a atividade de construção civil é realizada, posto que, sendo o caso de incorporação direta não há prestação de serviços por parte do incorporador/construtor, uma vez que a incidência do imposto apenas se justifica nas hipóteses de obras realizadas por administração ou empreitada, pois que nestas há efetiva prestação de serviços e o fato gerador se mostra presente ante a deflagração da hipótese de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

incidência legalmente prevista.

Assim, a finalidade dos empreendimentos imobiliários constituídos sob tal égide é, de fato, a venda de unidades imobiliárias futuras, nos termos previamente pactuados no contrato de promessa de compra e venda.

Ou seja, a construção civil configura apenas um meio para se atingir o fim primeiro que é o da incorporação direta.

A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN denota espécie tributária relacionada à atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto.

De tal sorte, a questão controvertida presente nos autos diz respeito à configuração de incorporação imobiliária direta, quando a mesma disser respeito à parcela significativa do imóvel que seja de propriedade exclusiva da incorporadora, então embargante/apelante.

Segundo determina o art. 28 da Lei 4.591/64, a incorporação imobiliária é assim definida:

Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.

Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas.

Analisando o que dos autos consta, possível perceber que, por intermédio da certidão de fls. 31/37, a embargante/apelante recebeu em permuta "80,9007% (oitenta vírgula nove mil e sete por cento) do imóvel objeto desta matrícula" e, em contrapartida, "comprometeu-se a erguer o empreendimento" citado, com a conseqüente venda, por sua conta e risco, de unidades autônomas a



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

terceiros.

A hipótese dos autos evidencia a existência de permuta parcial do imóvel em comento, relativa a 80,9007% da fração ideal originária em seu favor, posto que o restante seria vertido em unidades imobiliárias a serem construídas em favor da pessoa jurídica Vila da Serra Imóveis Ltda.

No entanto, sendo efetivamente relevante para a controvérsia a verificação do regime de execução da obra realizada, mesmo considerando a permuta de parcela do imóvel objeto dos autos, não se desnatura a incorporação imobiliária na espécie, visto que a embargante passou a titularizar parte expressiva e significativa do imóvel, vertendo em favor de terceiro apenas parcela mínima, revelando nítida atividade em seu próprio favor e proveito, o que impede concluir pela prestação de serviços em favor de terceiro.

Nesse caso, o conjunto probatório fático revela a existência de incorporação direta, visto que a menor parte do imóvel que não era de propriedade exclusiva da embargante não é suficiente, por si só, a demonstrar a efetiva prestação de serviços em favor de terceiro, desnaturando a incorporação imobiliária direta.

Nesses termos, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, regulamentado por intermédio da Lei Complementar n. 116/2003, em decorrência do disposto no art. 156, III da Constituição da República, resulta em que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Art. 1º- O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Considerando a citada competência do Município para a instituição e cobrança do mencionado imposto, ante análise da lista de serviços inserta no Código Tributário do Município de Nova Lima, Lei 1910/2005 (item 52 da lista anexa), tem-se que:

52. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)

De tal sorte, em que pese a citada norma estabelecer como hipótese de incidência do ISSQN apenas as atividades de construção realizadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada, consideram-se excluídas da tributação as hipóteses efetiva incorporação direta, modalidade efetivamente configurada e comprovada nos presentes autos.

A exclusão do fato gerador da exação, na espécie, se justifica pelo fato demonstrado, nos autos, de que todas as fases do processo de construção foram efetivamente realizadas em benefício próprio por parte do prestador para atingir o objetivo final pretendido de venda das unidades autônomas a terceiros.

Nesses termos, mesmo que comprovado e demonstrado nos autos a existência de permuta de parcela do terreno em favor de terceiro, com previsão expressa de que a atividade ali exercida redundaria em unidades autônomas de propriedade da pessoa jurídica Vila da Serra Imóveis Ltda., incabível a alegação de que citada hipótese desnatura a incorporação imobiliária direta tal qual realizada pela embargante/apelante.

A venda de unidades autônomas pelo construtor diretamente a terceiros é suficiente a demonstrar a inexistência de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

prestação de serviços de construção e a execução da obra mediante incorporação direta, o que afasta a incidência do ISSQN na espécie.

Consoante entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1.012.552/RS, julgado em junho de 2008, restou consolidado que não há prestação de serviços a terceiros quando o incorporador, por conta própria, constrói em terreno de sua propriedade, o que descaracteriza efetiva prestação de serviço.

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 1012552/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2008, DJe 23/06/2008)

Nesses termos, e diante da jurisprudência pátria concluir pela não-incidência da exação na incorporação por contratação direta entre os adquirentes e o construtor, não se reconhece a mesma conclusão somente quando houver prestação de serviços em relação a terceiro, consistente na construção de unidades autônomas que não serão objeto de alienação por parte do incorporador.

Ademais, apenas seria possível reconhecer a improcedência dos presentes embargos caso demonstrada a inexistência de atividade relativa à incorporação imobiliária direta por parte da embargante e a execução de obra inteiramente em favor e benefício de terceiro, o que somente assim justificaria impor o reconhecimento da hipótese de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

incidência e do fato gerador do tributo em comento.

Consoante estabelece o § 4º do art. 20 do CPC, condeno o Município embargado ao pagamento de honorários de advogado, os quais arbitro em R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sem custas em virtude da isenção legal.

Mediante citadas considerações, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, para reformar a sentença e julgar procedentes os Embargos à Execução, extinguindo a Execução Fiscal e, por via de consequência, tornando insubsistente a penhora realizada, bem como para condenar o embargado ao pagamento de honorários de advogado fixados em R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

<>

DES. LUÍS CARLOS GAMBOGI (REVISOR) - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. BARROS LEVENHAGEN

<Inicialmente, cumpre registrar que a execução foi ajuizada desprovida de título executivo; a CDA somente veio a integrar os autos em 2010, conforme fls. 67 dos autos apensos.

De qualquer forma, nada foi alegado e a juntada da CDA sanou o vício e não causou prejuízo à defesa da parte contrária.

Incontroverso nos autos que a Apelante deu início à construção de empreendimento, por sua conta e risco, com o intuito de alienação dos imóveis, a caracterizar incorporação imobiliária direta e afastar a incidência do ISSQN.

O fato de haver permutado 20% do terreno com outra empresa, em troca de unidades autônomas, não descaracteriza a incorporação



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

direta, pois constitui forma de pagamento assumida pelo permutante.

Também não obsta o direito da Apelante o fato de promover a venda de unidades futuras, mediante contrato de promessa de compra e venda, já que a incorporação direta visa, obviamente, a entrega/alienação das unidades ao final da construção, sem que configure prestação de serviço aos promitentes compradores.

Pelo exposto, acompanho o E. Relator e DOU PROVIMENTO AO RECURSO, para julgar procedentes os Embargos e extinguir a respectiva execução fiscal, tornando insubsistente a penhora.

SÚMULA: "DERAM PROVIMENTO"