



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Número do 1.0702.11.041457-1/001 **Númeraço** 0414571-
Relator: Des.(a) Eduardo Andrade
Relator do Acordão: Des.(a) Eduardo Andrade
Data do Julgamento: 27/11/2012
Data da Publicação: 07/12/2012

EMENTA: TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA C/C RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO - **ISSQN - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA** - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - PRECEDENTES DO STJ - DIREITO À REPETIÇÃO RECONHECIDO. RECURSO PROVIDO.

- Relativamente à incorporação direta, é assente na jurisprudência do colendo STJ o entendimento de que a mesma não se sujeita à incidência do ISSQN, já que, em referido regime, as empresas incorporadoras contratam e alienam unidades imobiliárias a serem entregues prontas aos respectivos adquirentes, conforme previamente estabelecido em contrato de promessa de compra e venda, inexistindo vinculações com quaisquer espécies de prestação de serviços.

- Com efeito, na incorporação direta 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. Não há, pois, a prestação de serviços, e sim a transferência da posse e domínio de imóveis. Precedentes do STJ.

- Reconhecida a nulidade do lançamento tributário, a restituição/compensação do indébito é medida que se impõe.

- Recurso provido.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0702.11.041457-1/001 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE(S): MR EMPREEND IMOBILIARIOS LTDA - APELADO(A)(S): MUNICÍPIO UBERLANDIA

A C Ó R D ã O



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Vistos etc., acorda, em Turma, a 1ª CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, à unanimidade, em <DAR PROVIMENTO>.

DES. EDUARDO ANDRADE

RELATOR.

DES. EDUARDO ANDRADE (RELATOR)

V O T O

Trata-se de ação anulatória de crédito tributário c/c repetição de indébito ajuizada por M.R. Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda. em face do Município de Uberlândia, objetivando a declaração de nulidade do lançamento tributário referente ao PTA nº 20590/2010, diante da não incidência de ISSQN na incorporação direta, e a condenação do requerido à repetição do indébito, seja através de restituição do valor em pecúnia, ou através de compensação do indébito devidamente atualizado, acrescido de juros de mora após o trânsito em julgado da sentença.

Adoto o relatório da sentença de origem, acrescentando-lhe que o pedido foi julgado improcedente, ao entendimento de que a situação sob análise se enquadra na hipótese de incidência do ISSQN (item 7 e subitem 7.02, lista anexa LC nº 116/03, e LCM nº 336/03), porquanto engloba tanto o contrato de compra e venda quanto a prestação de serviços de construção civil por empreitada em favor de terceiros, descaracterizada a incorporação direta. A autora foi condenada ao pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 2.000,00 (dois mil reais), nos termos do art. 20, §4º, do CPC.

Inconformada, M.R. Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda. interpôs recurso de apelação às fls. 252/262, pretendendo a reforma do decisor aos seguintes fundamentos, em síntese: 1) que



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

não pode haver incidência de ISSQN na incorporação direta, quando a construtora compra o terreno e constrói no mesmo por sua conta e risco, pois ninguém pode prestar serviços para si mesmo; 2) que o d. juiz a quo confundiu incorporação direta com incorporação com recurso próprio; 3) que a incorporação direta se caracteriza pelo fato do proprietário do terreno ser a mesma pessoa que irá incorporar e construir no imóvel objeto da incorporação, independente se para tanto ele se utiliza de recurso próprio ou de financiamento; 4) que o fato de a autora ter utilizado de recursos oriundos do "Programa Minha Casa Minha Vida" para viabilizar a construção do empreendimento não desnatura a incorporação direta; 5) que é irrelevante o fato de ser a unidade mobiliária vendida antes ou depois do término da obra, pois em ambos os casos ocorre incorporação direta; 6) que a possibilidade de desistir da incorporação está prevista no art. 34 da Lei 4591/64.

Regularmente intimado, o Estado de Minas Gerais apresentou contrarrazões às fls. 266/273, pugnando pelo desprovimento do recurso e confirmação da sentença.

Subiram os autos a este egrégio TJMG.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso de apelação.

Infere-se dos autos que a presente ação anulatória tem por objeto a declaração de nulidade do lançamento tributário referente ao PTA nº 20590/2010, à alegação de que a construção do Prédio Residencial Multifamiliar referente ao Alvará de Construção nº 008404/2008, deu-se por incorporação direta, porquanto o proprietário do terreno, o incorporador e o construtor são a mesma pessoa, ao que afirma que o empreendimento escapa da hipótese de incidência do ISSQN.

A incorporação direta é prevista no art. 41 da Lei 4591/64, verbis:

Art. 41. Quando as unidades imobiliárias forem contratadas pelo



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

incorporador por preço global compreendendo quota de terreno e construção, inclusive com parte de pagamento após a entrega da unidade, discriminar-se-ão, no contrato, o preço da quota de terreno e o da construção.

§ 1º Poder-se-á estipular que, na hipótese de o adquirente atrasar o pagamento de parcela relativa a construção, os efeitos da mora recairão não apenas sobre a aquisição da parte construída, mas, também, sobre a fração ideal de terreno, ainda que esta tenha sido totalmente paga.

§ 2º Poder-se-á também estipular que, na hipótese de o adquirente atrasar o pagamento da parcela relativa à fração ideal de terreno, os efeitos da mora recairão não apenas sobre a aquisição da fração ideal, mas, também, sobre a parte construída, ainda que totalmente paga.

Relativamente à incorporação direta, é assente na jurisprudência do colendo STJ o entendimento de que a mesma não se sujeita à incidência do ISSQN, já que, em referido regime, as empresas incorporadoras contratam e alienam unidades imobiliárias a serem entregues prontas aos respectivos adquirentes, conforme previamente estabelecido em contrato de promessa de compra e venda, inexistindo vinculações com quaisquer espécies de prestação de serviços.

Com efeito, na incorporação direta 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. Não há, pois, a prestação de serviços, e sim a transferência da posse e domínio de imóveis.

Nesse sentido, confira-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. ISS. INEXIGIBILIDADE. 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



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

DE SERVIÇO. PRECEDENTES. MATÉRIA DECIDIDA NOS EREsp 884778/MT, DE MINHA RELATORIA, DJE 05/10/2010.

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. Precedentes: REsp 1212888/RN, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 18/04/2011; EREsp 884778/MT, Rel. Ministro MAURO 1261764 MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2010, DJe 05/10/2010; REsp 922956/RN, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010; REsp 1.166.039/RN, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 11.6.2010; REsp 1.012.552/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 23.6.2008.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1263039/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2011, DJe 19/09/2011)

TRIBUTÁRIO. ISS SOBRE CONSTRUÇÃO. INCORPORADORA IMOBILIÁRIA. INEXIGIBILIDADE.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

1. Conforme decidido no REsp 1166039/RN, 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) por contratação direta entre os adquirentes e o construtor (Lei 4.591/64, art. 41).
2. Nas duas primeiras hipóteses, o serviço é prestado por terceira empresa, contratada pela incorporadora ou pelos adquirentes, que se organizam em regime de condomínio. Contribuinte do ISS sobre o serviço de construção, naturalmente, será a respectiva prestadora, e não o tomador.
3. Se houver contratação direta, a construção feita pela incorporadora em terreno próprio constitui "simples meio para atingir-se o objetivo final da incorporação; o incorporador não presta serviço de 'construção civil' ao adquirente, mas para si próprio".
4. Conclui-se que a incorporadora imobiliária não assume a condição de contribuinte da exação.
5. Recurso Especial provido.

(REsp 1212888/RN, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 18/04/2011)

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.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

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



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

prestador, para que atinja o objetivo final, não podendo, assim, serem tidas como fatos geradores da exação.

7. Recurso especial não provido.

(REsp 1166039/RN, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2010, DJe 11/06/2010)

Na hipótese específica dos autos, o empreendimento denominado "Residencial Aguapé", foi erigido pela ora apelante - M.R. Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda. - em terreno de sua propriedade, conforme se verifica da matrícula do imóvel juntada às fls. 57/83.

É certo, também, que foram celebrados diretamente entre a incorporadora e os adquirentes contratos de compra e venda para a alienação das unidades individuais, devidamente averbados junto à matrícula do imóvel, sendo que, conforme se infere dos documentos de fls. 221/238, o objeto de referidos contratos é a compra e venda de um apartamento em construção a ser entregue totalmente concluído com todas as benfeitorias.

Data maxima venia do entendimento do d. sentenciante a quo, o fato de ter havido financiamento do empreendimento pelo Programa Minha Casa Minha Vida não descaracteriza a incorporação imobiliária direta, viabilizando a cobrança do ISSQN, porquanto a não incidência de referido imposto decorre da ausência de qualquer prestação de serviço.

Com efeito, a certidão imobiliária constante dos autos demonstra que a apelante construiu o imóvel em questão para o programa governamental "Minha Casa, Minha Vida", em terreno de sua propriedade, por sua conta e risco, sendo que as unidades individuais foram posteriormente adquiridas por particulares, mediante contrato de financiamento obtido junto à Caixa Econômica Federal.

Não houve empreitada, já que, in casu, a apelante não prestou



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

serviços a ninguém, a não ser a si própria, ao que se conclui pela não incidência do ISSQN, pois o alvo de referido imposto é a prestação de serviços a terceiros, o que não se verifica quando da incorporação imobiliária direta.

Declaro, pois, a nulidade do lançamento tributário relativo ao PTA nº 20590/2010.

Nesse sentido, trago à colação a jurisprudência no âmbito deste egrégio TJMG:

"DIREITO TRIBUTÁRIO - REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA - ISS - EXIGÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE - REQUISITOS DEMONSTRADOS.

1. Demonstrando a impetrante a realização de incorporação imobiliária direta, na medida em que constrói imóveis por sua conta para comercialização em terrenos próprios, ausente a prestação de serviços e, por conseguinte, o dever de pagar o ISS.

2. Sentença confirmada no reexame necessário, prejudicado o recurso voluntário."

(Ap Cível/Reex Necessário 1.0702.11.005245-4/002, Rel. Des.(a) Teresa Cristina da Cunha Peixoto, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 24/05/2012, publicação da súmula em 05/06/2012)

"TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - MUNICÍPIO DE CONTAGEM - ISSQN - SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL - PROMESSA DE COMPRA E VENDA NÃO REGISTRADA - INOCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO - CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS POR CONTA PRÓPRIA E PARA REVENDA (INCORPORAÇÃO) - NÃO-INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO MUNICIPAL.

1. A construção de imóveis feita pela empresa imobiliária por conta própria e para revenda (incorporação), não constitui fato gerador do ISSQN, sendo que a falta de registro do terreno em nome da empresa



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

compradora não tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária.

2. Recurso provido."

(Apelação Cível 1.0079.08.390446-0/001, Rel. Des.(a) Edgard Penna Amorim, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/05/2012, publicação da súmula em 18/05/2012)

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. CONSTRUÇÃO CIVIL. IMÓVEIS CONSTRUÍDOS SOBRE TERRENO PRÓPRIO E POR CONTA DO INCORPORADOR. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. - A construção de imóveis em terreno adquirido pela empresa incorporadora, tal como conceituada no artigo 29, da Lei n. 4.591/65, não pode ser confundida com a prestação de serviço de empreitada. - Sendo a construção realizada pela própria empresa incorporadora, não há falar em prestação de serviços a terceiros, mas a si mesmo, o que descaracteriza o fato gerador do ISSQN. - A existência de contratos de compromisso de compra e venda das unidades imobiliárias construídas no terreno de propriedade da incorporadora não têm o condão de justificar a incidência do ISSQN."

(Apelação Cível 1.0702.07.401824-4/001, Rel. Des.(a) Armando Freire, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 05/10/2010, publicação da súmula em 22/10/2010)

Diante do reconhecimento da não incidência do ISSQN no caso vertente, por estar comprovado que a apelante praticou incorporação imobiliária direta, avanço à análise do pedido de restituição do indébito.

Não houve quanto ao pedido de restituição qualquer objeção do Município, apelado, relativamente aos seus pressupostos de cabimento, valendo concluir que esses, no caso, restaram cumpridos, já que está devidamente comprovada a quitação do ISSQN (fl. 42), que nesta ocasião se concluiu ser indevido, ao que defiro a restituição.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Sobre o montante a ser restituído, incidirá correção monetária pelos índices da Tabela da Corregedoria Geral de Justiça, cujo termo a quo é a data do recolhimento do tributo, na forma da Súmula nº 162 do STJ que preceitua que "na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido". Também incidirão juros de mora, no percentual de 1% ao mês, sendo que o termo a quo é o trânsito em julgado da sentença, nos exatos termos do artigo 167, parágrafo único do CTN, que dispõe que "a restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar", dispondo da mesma forma a Súmula nº 188 do STJ.

Registre-se que está autorizada, desde já, a compensação do crédito ora reconhecido ao apelante com débitos vincendos eventualmente existentes junto ao Município de Uberlândia.

Com essas considerações, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, para julgar procedente o pedido inicial, declarando-se a nulidade do lançamento tributário relativo ao PTA nº 20590/2010, deferindo-se a repetição/compensação do indébito, na forma da fundamentação supra.

Invertam-se os ônus sucumbenciais.

<>

DES. GERALDO AUGUSTO (REVISOR) - De acordo com o(a) Relator(a).

DESA. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE - De acordo com o(a) Relator(a).

SÚMULA: "DERAM PROVIMENTO"



Tribunal de Justiça de Minas Gerais