

Da não incidência de ISS na incorporação imobiliária

Alessandra Teixeira Joca de Albuquerque Moura *

Resumo: O título deste artigo não retrata com fidedignidade a angústia pela qual passam as empresas de construção civil, porque a fiscalização municipal imputa-lhes a obrigação tributária de recolhimento de impostos sobre serviços – ISS, cujo fato gerador é, equivocadamente, a venda de imóveis em fase de construção. Não é possível alcançar qualquer raciocínio conclusivo acerca da procedência ou não desta imposição tributária, sem antes uma profunda análise sobre os institutos de direito tributário e direito civil que se entrelaçam ao tema de forma indissociável, como a obrigação de dar e de fazer, a construção, a incorporação e os tributos atinentes a cada fato gerador surgido nestas atividades. A escolha deste assunto foi influenciada pela confusão que se vem fazendo entre construir, exclusivamente, seja por empreitada, seja por administração, e incorporar, quando o incorporador é proprietário do terreno, realiza a construção e negocia a venda de unidade futura. O presente artigo objetiva elucidar a atividade da incorporação imobiliária, com fundamentos na legislação e jurisprudências pátrias, para, assim, demonstrar que não há prestação de serviços ensejadora da norma de incidência tributária. Em verdade, inexistente fato gerador do ISS na hipótese das incorporações sob o regime da conta e risco do incorporador, por preço certo ou reajustável, uma vez que a lei não define o ato jurídico de compra e venda como impositivo ao tributo do ISS, sendo irrelevante se o imóvel esteja acabado ou em construção.

Palavras-chave: Compra e venda. Construção civil. Incorporação imobiliária. ISS. Incidência.

Introdução

A atividade da incorporação imobiliária é incorporar um edifício a um terreno e, ainda, promover a negociação de cada unidade futura. Cogente compreender que o incorporador e construtor são sujeitos distintos, pois o incorporador pode contratar um construtor para executar uma obra em seu terreno, ou o incorporador, sendo também construtor, pode exercer as duas atividades, sem prestar serviço a terceiro.

Dentro deste contexto é que reside o cerne do presente artigo, o qual busca demonstrar a não incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN – na atividade da incorporação imobiliária, na qual a atividade de construção corre por

* Especialista em Direito Tributário pelo IBET; Advogada.

conta e risco do incorporador, com preço certo e prazo determinados, comumente conhecida como venda de imóvel para entrega futura ou a preço fechado.

Não é objetivo deste trabalho esgotar a matéria, mas importante se faz conceituar, distinguir e tecer considerações acerca dos institutos civis “obrigação de dar” e “de fazer”, para depois esclarecer as relações de “compra e venda”, prestação de serviços e a atividade de incorporação imobiliária, bem como dos três regimes legais construtivos das edificações incorporadas: construção por administração, por empreitada e por preço e prazo determinados.

Em seguida, focalizar o fato gerador, base de cálculo e regramento constitucional atinentes ao ISS, percebendo, de logo, que não há fato gerador impositivo desta exação na atividade de incorporação imobiliária, no regime legal em que o incorporador-construtor constrói por conta e risco próprio, exatamente por não haver previsão na legislação tributária, Lei Complementar 116/2003, uma vez que a lista anexa a esta norma é taxativa, conforme doutrina e jurisprudência uníssona.

1 Dos conceitos e considerações acerca da compra e venda, prestação de serviços e incorporação imobiliária

A compra e venda, a prestação de serviços e a incorporação imobiliária, esta como preconiza o art. 28, parágrafo único, da Lei 4.591, de 16 de novembro de 1964, “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”, são institutos civis que exercem atividades afins, mas não se confundem.

A incorporação imobiliária consiste em um conjunto de obrigações que resultam na atividade da construção civil para alienação parcial ou total de edificações, a qual pode ocorrer, segundo a Lei de Incorporações – Lei 4.591/64, de três formas distintas, quais sejam: por empreitada; por administração e por conta e risco do incorporador, por preço certo ou reajustável.

Todavia, ainda antes de adentrar no cerne do perrengue enfrentado pelas empresas, torna-se necessária breve elucidação acerca das obrigações de fazer e de dar, que são inconfundíveis, e, logo, merecem destaque para um melhor entendimento da tese da não incidência do imposto sobre serviços – ISS na incorporação imobiliária.

1.1 Da compra e venda

O Código Civil vigente define quais os elementos conceituais do ato jurídico denominado “compra e venda”, em seu art. 481, que diz “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”.

A inovação de texto do art. 483, do mesmo diploma civil, permite adjetivar com segurança, que a venda pode ser de *coisa presente ou futura*, ou seja, um imóvel em construção, como se vê no texto legal, “a compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura, que, neste caso, se a coisa não vier a existir ficará sem efeito o contrato”.

Os elementos que adjetivam o ato de compra e venda é a obrigação de dar, transferir o domínio de uma certa coisa a outrem, mediante o pagamento do preço em dinheiro.

Destacou-se a palavra *dar*, pois no direito das obrigações há uma dicotomia clássica entre as obrigações de fazer e as obrigações de dar, a qual é elemento de saliência para definir o grande hiato existente entre a prestação de serviços e a compra e venda.

Apesar de haver uma comparação e conceito de distinção entre o direito pessoal e o direito real, que anteveria um estudo preliminar, para então distinguir a dicotomia dentro do direito pessoal, não é incomum a admissão do entrelaçamento dos institutos, como bem observado nas lições de Venosa (2003. p. 80-81), traduzidas em:

A obrigação de dar tem como conteúdo a entrega de uma coisa, em linhas gerais. Pelo nosso sistema, a obrigação de dar não se constitui especificamente “na entrega” efetiva da coisa, *mas num compromisso de entrega da coisa*.

A obrigação de dar gera apenas um direito à coisa e não exatamente um direito real. *A propriedade dos imóveis, entre nós, ocorre, precipuamente quando derivada de uma obrigação, pela transcrição do título no Registro de Imóvel*. (Grifou-se)

Em assim sendo, imperioso definir o que seja a obrigação de transferir o domínio de coisa certa, e, esclarecer a tradicional dicotomia existente acerca da obrigação de dar e a obrigação de fazer.

Ante estas breves elucidações, observou-se que a obrigação de dar estar umbilicalmente vinculada à coisa, ou a promessa de entregar a coisa.

Já a obrigação de fazer, no dizer de Venosa (2003. p. 99), consiste em: a obrigação de fazer, por se estampar numa atividade do devedor, é que traz maiores transtornos ao credor, quando se defronta com inadimplemento. O conteúdo da obrigação de fazer é uma *atividade* do devedor, no sentido mais amplo.

Não é sempre fácil distinguir ou indicar a natureza preponderante da obrigação em determinado negócio ou ato jurídico, contudo, há métodos e referências doutrinárias que orientam o aplicador, intérprete ou fiscal da norma, consoante aponta Venosa (2003. p. 100-101), confere-se:

Nem sempre, e esta é a crítica costumeiramente feita, existe distinção entre as obrigações de dar e de fazer. Ambas as espécies constituem-se nas obrigações positivas, em contraposição às obrigações negativas, que são as obrigações de não fazer.

Na compra e venda, por exemplo, o vendedor contrai a obrigação de entregar a coisa (um dar, portanto), bem como de responder pela evicção e vícios redibitórios (um fazer). Na empreitada, o empreiteiro contrai a obrigação de fornecer a “mão de obra” (fazer) e de entregar os materiais necessários (dar). Preocupam-se, daí, os doutrinadores em estabelecer critérios diferenciadores das duas espécies de obrigações.

Diniz (apud VENOSA, 2003, p. 100-101) acrescenta que “na obrigação de dar, a tradição é imprescindível, o que não ocorre na obrigação de fazer”. E continua, nas obrigações de fazer, em sua maioria, o devedor prepondera no seu cumprimento, mas, nas obrigações de dar, isso não ocorre.

Sendo assim, e conforme o conceito do próprio Código Civil, o objeto do contrato de compra e venda focaliza-se na transferência de titularidade de determinada coisa, onde o vendedor deve cumprir a obrigação de *dar*, e o comprador de pagar em *dinheiro*.

Volve-se à dicotomia das obrigações, pois o núcleo do objeto do contrato está na configuração do que é o imediato. Pergunta-se: a obrigação de dar, de fazer ou de não fazer. E, socorre-se, mais uma vez, nas palavras de Venosa (2003, p. 437), onde se percebe uma feição bem definida da obrigação como objeto imediato do contrato, pois, “A prestação contida nessas obrigações é que se constituirá o conteúdo propriamente dito do contrato, em seu objeto, ou objeto imediato do contrato”.

Neste sentido, impende explicar que a prestação do contrato poderá importar na entrega da coisa, na realização de um serviço, na abstenção de um ato, dentre as inúmeras possibilidades que há nas obrigações civis de dar, fazer ou não fazer (VENOSA, 2003, p. 437).

Diante dos preceitos apresentados, vê-se que os contratos de compra e venda preveem a obrigação do vendedor de entregar a coisa e receber o preço, como também a obrigação do comprador de pagar o preço e receber a coisa.

Por isso, bem definidos os conceitos sobre obrigação de dar e de fazer, sucedâneo é o estudo sobre o instituto propriamente dito da compra e venda, onde se observará pelas lições de Lôbo (2003, p. 2-3), que a compra e venda guarda estreita correlação com a obrigação de entregar (dar) coisa certa, atual ou futura, *expressus verbis*:

O objeto da obrigação do vendedor é a prestação de dar a coisa e o do comprador, a prestação de dar o preço. Não se consideram compra e venda os contratos de fornecimento de serviços. Tem-se como compra e venda de coisas genéricas o contrato de fornecimento de coisas fungíveis com prestações sucessivas ou periódicas.

Continuando as lições do jurista Lôbo (2003, p. 29) cominadas com as de Diniz (1996, p. 333; 339), relevante comentar o conteúdo do art. 483, que prevê exatamente o caso em que se vende coisa futura determinada ou determinável, ou seja, assume a obrigação de dar uma coisa, o futuro apartamento, através do contrato de promessa de compra e venda, de uma escritura de promessa de compra e venda, ou até mesmo escritura definitiva de fração ideal, como se vê, *in verbis*, as palavras dos doutrinadores, respectivamente:

Por ser a compra e venda um contrato consensual, tanto se pode prometer a venda de coisa atual quanto de coisa que ainda não existe, desde que potencialmente existencial. Obriga-se a transferir a coisa após a existência do bem vendido, pois não se pode transferir o inexistente no mundo sensível. A doutrina costuma utilizar exemplos do reino animal, embora seja amplo o campo de abrangência da venda de coisa futura, na atualidade (LOBO, 2003, p. 29).

[...] a compra e venda vem a ser, como nos ensina Caio Mário da Silva Pereira, o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) o

domínio de uma coisa corpórea ou incorpórea, mediante o pagamento de certo preço em dinheiro ou valor fiduciário correspondente (DINIZ, 1996, p. 339).

Enfim, o tema conceitual da compra e venda, nos preceitos de Pontes de Miranda (2001, p. 361), de onde se abstrai a natureza da compra e venda, como ato jurídico *stricto sensu* finalístico da transmissão de titularidade de uma coisa, consiste em dizer que “o negócio jurídico obrigacional ou o ato jurídico *stricto sensu* para a modificação real é pressuposto accidental do registro.

Ainda, para melhor ilustrar e fazer entender seus ensinamentos, o jurista exemplifica a compra e venda, confere-se: venda e compra pura, venda e compra condicional; permuta; dação em pagamento; transferência de quota a sociedades, quando constituída por imóveis a quota; doação entre vivos; arrematação e adjudicação em hasta pública (PONTES DE MIRANDA, 2001, p. 361).

1.2 Da prestação de serviços

Como corolário do desenvolvimento do tema da compra e venda, desde seus pressupostos, passa-se à construção conceitual do *contrato de prestação de serviços*.

A própria denominação trazida no Código Civil, qualifica a prestação de serviços de forma adequada à natureza da obrigação contratada, rompendo de vez a barreira do “dar” e “fazer”, “vender” e “prestar serviços”.

O Código Civil adotou o nome de “prestação de serviços” e não mais “locação de serviços”, ampliando o espectro do conceito, não só a singularidade da expressão anterior, que se afeiçoava a coisas, mas também a pessoas, pois não se compreende a locação de pessoas, tampouco os serviços delas.

Feito o intróito temático, resta como consequência traduzir o conceito, identificar as partes contratuais e o seu objeto, para que, em futuro bem próximo, seja possível distinguir os institutos e visualizar a hipótese de incidência do ISS segundo cada regime de construção previsível na legislação que rege a incorporação imobiliária.

Lopes (2003, p. 189) apresenta um conceito autossuficiente para esclarecimento do instituto, que será de grande valia quando da tipificação legal das hipóteses de incidência e não incidência do ISS no regime de construção da incorporação imobiliária. Confere-se:

É a própria lei que dá o conceito do contrato de prestação de serviços, ou seja, é aquele contrato em que uma das partes se obriga a *fornecer a outra um trabalho ou serviço* mediante remuneração.

É interessante a definição que o Projeto de Diretiva Européia relativo à “responsabilidade do prestador de serviços” dá ao termo “serviços”. *Serviço designa toda prestação realizada a título profissional ou de serviço público e de maneira independente, a título oneroso ou não, não tendo por objeto direto e exclusivo a fabricação de bens ou a transferência de direitos reais ou intelectuais.*

Portanto, a expressão, tão usada na prática negocial e às vezes até mesmo na doutrina, “*venda de serviços*” não corresponde ao seu conceito jurídico e pode gerar confusão com prestações *de tipos tão diferentes*, como aquelas que têm por objeto a *transferência de bens, o que não se dá na prestação de serviços cujo objeto é a realização de um trabalho no proveito de alguém*. (Grifou-se)

É evidente que a prestação de serviços não consiste na entrega de bens (coisa), nem na transferência de titularidade desse bem (*registro de imóveis*), ficando patente a impertinência, incongruência e incompatibilidade de configurar um ato de natureza jurídica definida por lei como prestação de serviços ao ato de compra e venda, o que é vedado pela legislação tributária, mais especificamente no art. 110 do CTN, veja-se:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Há também pontos de convergência entre o contrato de prestação de serviços genérico e o contrato de construção por empreitada, que a doutrina tão bem evoca, mas que só servirá de fundamento positivo para desnivelar qualquer correlacionamento com as díspares hipóteses de incidência ou não do fato gerador da exação do ISS nos regimes de construção das incorporações imobiliárias.

Neste sentir, Salomo (2001, p. 37-38) oferta pontualmente a distinção entre o contrato de prestação de serviços e o contrato de empreitada:

Neste sentido, deve-se mencionar alguns traços distintos dos citados contratos, que são muito bem destacados por Silvio Rodrigues, nos seguintes termos: Na locação de serviços, o objeto do contrato é apenas a atividade do locador. Este tem que prestar um esforço físico ou intelectual determinado, sob orientação do locatário, sendo irrelevante *que afinal alcance, ou não, a execução de uma obra*. Sua remuneração é proporcional ao tempo que dedicou ao trabalho, *independente do sucesso do empreendimento*. Na empreitada, ao contrário, o objeto da prestação não é o esforço ou a atividade do locador, mas *a obra em si*.

De uma maneira geral, pode-se dizer que o principal elemento distintivo entre os citados contratos é que na locação de serviços quem presta o serviço o faz por suas *qualidades pessoais* e pela *atividade profissional* que desempenha com *liberdade técnica* (como por exemplo, o profissional liberal, o pintor, o programador de computador etc., *geralmente por uma obrigação de meios*), enquanto na empreitada, o contrato se caracteriza por sua finalidade, *pelo resultado previamente ajustado e sob os riscos do empreiteiro (o resultado consiste numa obrigação de entregar obra feita)*. (Grifou-se)

A antecipação desses conceitos foi fundamental, pois, quando do trato do instituto da “incorporação imobiliária”, será de logo visível que a lei disciplinadora

das incorporações normatiza a forma de construir, segundo a natureza jurídica de cada espécie de incorporação, seja por administração, por empreitada, ou segundo a hipótese de não incidência do fato gerador impositivo do ISS, que ocorre quando a empresa construtora e/ou incorporadora assume o risco de promover em terrenos de sua propriedade construções, prometendo eventualmente vender futuras unidades imobiliárias, representadas quando da venda, por frações ideais, tudo em conformidade com a Lei 4.591/64.

1.3 Da incorporação imobiliária

A incorporação imobiliária tem seu conceito legal, ou seja, o ato normativo tratou de identificar os atributos do instituto, o que muito facilita sua interpretação, pois sua leitura emana da força coercitiva da norma, como bem diz o art. 5º, inciso II, da CF/88,¹ razão pela qual, ora se transcreve literalmente:

Lei 4.591, de 16 de novembro de 1964 – Lei de Condomínio e Incorporação

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 como intuito de promover e realizar a construção*, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas. (Grifou-se)

Para que seja exaurido por completo o conceito, prudente a leitura de Francisco Arnaldo Schmidt (2006, 27-28), que assim leciona, *in verbis*:

Tenha-se presente desde logo, portanto, que elemento essencial para definição da incorporação imobiliária é a *promessa de venda ou construção de coisa futura, que está para ser iniciada ou já está em andamento*. Venda de unidade autônoma em edifício pronto, não é incorporação, regendo-se pelo direito comum e não pela lei especial.

Também não existe incorporação imobiliária nos termos da LCI, se alguém é dono de um terreno, inicia a construção, mas vende o imóvel globalmente a uma pessoa ou a um grupo, sem discriminar as partes autônomas, não havendo, assim, a constituição de um condomínio especial, muito menos alienação de unidades isoladas. (Grifou-se)

A análise conjunta dos trechos referenciados, onde se ressalta sempre a produção de bens, venda antecipada, entrega, ou seja, dar algo específico, uma coisa certa, determinada ou determinável, preenche um raciocínio indeclinável que a incorporação realizada pela construtora, com estas características, tem como escopo uma obrigação de dar, sendo irrelevante as atividades-meio, que porventura

¹ Art. 5º. [...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]

se caracterizem como obrigações de fazer (registrar o memorial de incorporação, obter o habite-se, promover averbação da construção).

Importante aqui lembrar o fim almejado na compra e venda antecipada de bem futuro (incorporação), ou seja, entregar uma futura unidade imobiliária. Neste negócio, o desejo do comprador é receber um bem, e não a satisfação de uma obrigação de fazer.

Na hipótese em que a empresa incorporadora comparece também como construtora, o adquirente da futura unidade imobiliária não é o dono do terreno, ou da construção, ou muito menos é um tomador de serviços. O comprador almeja adquirir um imóvel que está na planta, que por força de lei² é permitido ser comercializado, mesmo que ainda não exista.

O risco do negócio assumido exclusivamente pelo incorporador é uma característica marcante da dicotomia entre o objeto da prestação de serviços e o compromisso assumido junto ao adquirente da futura unidade prometida à venda.

Não há a menor identificação da operação de venda das futuras unidades com a obrigação de fazer atinente ao contrato de prestação de serviços, logo, inexistente fato gerador para o ISS neste tipo de atividade desenvolvida pela empresa incorporadora.

Bottega (2005, 24-26) define com propriedade a natureza jurídica da obrigação de dar caracterizada nas atividades praticadas pelo incorporador-construtor, quando se compromete em entregar a futura unidade correspondente à fração ideal vendida antecipadamente, senão, veja-se:

Tupinambá Miguel Castro do Nascimento, em sua obra *Comercialização de Imóveis e o Código de Defesa do Consumidor*, diz que “incorporação é uma atividade empresarial, em que com estruturação econômica, o incorporador, através do expediente de efetivar ou compromissar a alienação prévia de frações ideais de determinado terreno, adquire condições monetárias para construir uma ou mais edificações e, posteriormente, vender as unidades autônomas já previamente vinculadas às frações ideais alienadas. *Esta atividade ocorre antes da obra ser construída e que define e dá conteúdo à atividade empresarial do incorporador*”.

Diante de tais definições, nos cabe salientar que a *incorporação imobiliária tem por escopo a comercialização das unidades autônomas ainda não edificadas*.

No que tange ao contrato de incorporação, destacamos a opinião de Everaldo Augusto Cambler: O objeto material do negócio jurídico incorporativo, por ocasião da assinatura do contrato, não está à disposição do adquirente, motivo pelo qual o identificamos como coisa futura. *Enquanto não terminada a construção, a situação jurídica real é de uma co-propriedade, pois da existência efetiva de unidades condominiais depende o aparecimento da propriedade, em planos horizontais*. (Grifou-se)

Uma vez definida a incorporação imobiliária, há que se distinguir os regimes previstos na lei para realizar a edificação, bem como declinar quem pode ser incorporador, para, então, sepultar definitivamente o fato gerador criado *contra legem* pelos fiscos municipais.

² Lei 4.591/64.

1.3.1 Regimes construtivos e forma de contratação

1.3.1.1 Construção por conta e risco do incorporador

A incorporação imobiliária pode concentrar em uma só pessoa física ou jurídica a figura do incorporador-construtor, ou o incorporador e até mesmo os adquirentes poderão empreitar a obra com uma construtora, e ainda, os adquirentes poderão contratar a construtora para realizar e administrar a construção.

Os regimes de incorporação e a forma de sua contratação estão disciplinados na própria Lei 4.591/64, possuindo características próprias que as identificam e as tornam inconfundíveis, inclusive e especialmente para se visualizar a hipótese de incidência do ISS.

Schmidt (2006, p. 101-109), dedica um título exclusivo para este fim, identificando os artigos da lei que disciplinam cada regime construtivo, como se vê:

TÍTULO III – Regimes Construtivos e forma de Contratação

Estão previstos na lei 4.591/64 três regimes para a construção das edificações:

- a) *a construção por conta e risco do incorporador*, em que ele promete vender as unidades autônomas a construir a prazo e preço certo, ou reajustável este na forma estipulada no contrato (artigos 41 e 43);
- b) *construção por empreitada* (artigos 55 a 57);
- c) *construção por administração* (artigos 58 a 62); (Grifou-se)

Definindo-se os regimes incorporativos, identifica-se qual a espécie de incorporação imobiliária desenvolvida pela empresa construtora ou incorporadora, que é ou não fato gerador impositivo do ISS.

Para Meirelles (2005, p. 230) o contrato de construção é:

[...] todo ajuste para execução de obra certa e determinada, sob direção e responsabilidade do construtor, pessoa física ou jurídica legalmente habilitada a construir, que se incumbe dos trabalhos especificados no projeto, mediante as condições avençadas com o proprietário ou comitente.

1.3.1.2 Construção por empreitada

A construção por empreitada se caracteriza pela realização da atividade-fim de uma obrigação de fazer, aonde o dono da obra contrata o empreiteiro (construtor) segundo as especificações fornecidas pelo dono, mas com o controle, autonomia e responsabilidade da atividade de construir e pelos riscos econômicos da construção pelo construtor, podendo, dar-se o pagamento pelo serviço de forma unitária ou global. O valor da obra é acertado no início da construção. É tipicamente uma prestação de serviços sujeita à tributação do ISS.

1.3.1.3 Construção por administração

Na construção por administração o construtor é um mero executor do projeto, recebendo um valor a título de prestação de serviços de administração, e o dono da obra é o único responsável pelo seu custeio, só tendo conhecimento do custo global ao seu final. É, também, uma prestação de serviços tributada pelo ISS.

De forma objetiva, não há o que se perquirir sobre as hipóteses elencadas nas alíneas “b” e “c”, como hipóteses de incidência do ISS, ou seja, as incorporações sob o regime de empreitada e administração, respectivamente, são espécies taxadas no item 7.02 da Lista Anexa a LC 116 de 31/07/2003, que apenas reproduziu, exclusivamente neste sentido, literalmente o item 32 do revogado Dec.-Lei 406 de 31.12.68, os quais são agora transcritos, apenas como elemento de facilitação e didática de estudo, *in verbis*:

7.02 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).

[...]

32 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes e respectiva engenharia 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)

A incorporação imobiliária realizada sob o regime construtivo previsto no art. 43 da Lei 4.591/64 está disposto da seguinte forma, *expressus verbis*:

Art. 43. Quando o incorporador *contratar a entrega da unidade* a prazo e preços certos, determinados ou determináveis, mesmo quando pessoa física, ser-lhe-ão impostas as seguintes normas: [...]. (Grifou-se)

Neste caso, há de se destacar que o incorporador (*empresa que realizará a construção também*) se comprometeu em entregar uma unidade (*dar uma coisa*) e quem irá realizar e administrar a construção é ele mesmo (*incorporador = construtora*).

Sob este foco, importante ainda transcrever alguns incisos do art. 43 retro, onde só ratifica a natureza jurídica deste regime incorporativo, ou seja, a hipótese de compra e venda antecipada de bens futuros (*obrigação de dar*):

I – informar obrigatoriamente *aos adquirentes*, por escrito, no mínimo de seis em seis meses, o estado da obra;

II – responder civilmente *pela execução da incorporação*, devendo indenizar os *adquirentes ou compromissários*, dos prejuízos que a estes advierem do fato de não se concluir a edificação ou de se retardar injustificadamente a conclusão das obras, cabendo-lhe ação regressiva contra o construtor, se for o caso e se a este couber a culpa;

V – *não poderá modificar* as condições de pagamento nem reajustar o *preço das unidades*, ainda no caso de elevação dos preços dos materiais e da mão-de-obra, salvo se tiver sido expressamente ajustada a faculdade de reajustamento, procedendo-se, então, nas condições estipuladas; [...] (Grifou-se)

Nota-se o destaque atinente a configuração dos pressupostos básicos da relação jurídica-obrigacional existente entre o incorporador-construtor e seus clientes (*adquirentes ou compromissários*), ou seja, as regras matrizes que definem o tipo de negócio e exteriorizam sua natureza jurídica no campo das obrigações, concluindo, se é uma obrigação de fazer ou de dar, logo, e por conseqüência, se resulta em hipótese de incidência do ISS.

Feitas essas conceituações basilares para o entendimento do tema proposto, passa-se a observar o que pontifica o doutrinador Luz (2005, p. 73), que se credencia por sua prática, vasta experiência e facilidade de ensinamento, *ad litteratim*:

Compra de Imóvel em construção ou na planta.

Para concretizar o sonho da casa própria, muitos preferem comprar sua casa ou apartamento durante a construção ou na própria planta, diretamente das empresas incorporadoras. Todavia, ao adotar este procedimento, o comprador corre o risco de sofrer diversos contratempos até a entrega das chaves e a transferência legal da posse do imóvel. A atividade de incorporação imobiliária e edificação sob o regime de condomínio é regulamentada pela Lei Federal no. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, e complementada pela Lei no. 8.078/90. (Grifou-se)

Não há como desassociar o instituto da incorporação imobiliária dos elementos constitutivos da “compra e venda” e da “entrega de bem futuro”, logo, nesta hipótese, em que a incorporadora (também construtora) realiza um ato de compra e venda de um bem futuro que prometeu entregar em prazo certo por conta e risco próprio, inadmissível transmutar conceitos seculares de “obrigação de fazer” e “obrigação de dar”; como pretende fazer os fiscos municipais, descaracterizando um instituto de direito privado definido em lei e criando um novo fato gerador do tributo ISS.

Neste sentir, recomendável a leitura da obra completa de Aghiarian (2005, p. 212-213), quando trata das obrigações do incorporador, de onde se abstrai os conceitos norteadores da natureza jurídica da incorporação imobiliária, mas especificamente do regime capitulado no susomencionado art. 43, *ipsis litteris*:

Obrigações do Incorporador pela Entrega a Prazo Certo

A responsabilidade do incorporador é de fim, isto é, pelo resultado, pelo que estabelece o artigo 43 da Lei nº 4.591/64, as cautelas possíveis em favor dos adquirentes e de sua maior certeza quanto ao negócio e seu termo, uma vez que toda obrigação deve ter prazo ou condição para sua perfeição. (Grifou-se)

Mais uma vez, e não poderia ser diferente, visualiza-se o instituto da incorporação imobiliária envolto sob o manto da *obrigação de dar*, ou seja, a satisfação da obrigação só se perfectibilizará com a conclusão da futura unidade imobiliária que foi vendida de forma antecipada, ou seja, antes de sua própria existência.

Pontuando diretamente o assunto, Diniz (1996, p. 14), descreve com detalhes as características que identificam a essência do instituto jurídico da incorporação imobiliária, como se vê:

O contrato de incorporação imobiliária tem por objeto a operação jurídica de *venda de unidade autônoma de edifício em construção*, em regime de condomínio especial, por pessoa habilitada a promover aquela construção e a transferir o domínio da sala, apartamento, loja, etc., *que se obrigou a construir, mediante o pagamento, efetuado pelo outro contratante, da prestação pecuniária representativa do preço*. O contrato de incorporação abrangerá os seguintes ajustes:

- a) *Admissibilidade de alienação, mesmo potencial, da fração ideal do terreno, que constitui condição para a aquisição de unidade autônoma como propriedade isolada*, visto ser inadmissível a propriedade da unidade sem haver condomínio no terreno.
- b) *Possibilidade de o incorporador promover a construção do edifício diretamente*, ou por empreitada ou administração (Lei nº 4.591/64, arts. 7º, 48, 50, 51 e 55 a 62).
- c) *Necessidade de constituição do condomínio, por não haver incorporação sem regime condominial, mencionado expressamente no contrato.* (Grifou-se)

Na hipótese desenhada no texto legal, art. 43 da LCI (Lei de Condomínios e Incorporações), a incorporadora contrata com seus adquirentes a entrega das futuras unidades imobiliárias mediante fixação de um preço certo, determinado ou determinável, onde ela mesma constrói em seu próprio nome, logo, não há intermediação sequer sugestiva de uma prestação de serviços, aqui imaginável como de construção, e sendo assim, não há espaço para criação de um novo fato gerador para hipótese de incidência do ISS.

Se não há contrato de prestação de serviços, logo, não há obrigação de fazer imponível, é um verdadeiro absurdo jurídico transpor base conceitual, enxertando institutos dentro do sistema jurídico.

2 Do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Só é possível concluir a que serviços se referem os fiscos municipais quando pretendem capitular como fato imponível do ISS as compras e vendas realizadas sob o regime de incorporação imobiliária, após uma leitura minuciosa sobre todos os institutos do direito privado até então conceituados, comparados e descritos neste artigo.

A partir de agora, analisar-se-á o ISS e a estrutura dos seus elementos, para, somente assim, fixar entendimento conclusivo sobre as únicas hipóteses de incidência da exação nos regimes próprios de incorporação, típicos de obrigação de fazer, ou seja, de prestação de serviços.

2.1 Fato gerador

Sem muitos pormenores, o fato gerador é o elemento identificador da imponibilidade da exação, independentemente de sua nomenclatura, com a agravante, no caso do ISS, seu fato gerador obrigatoriamente deverá estar na lista anexa a sua lei disciplinadora.

É regra comezinha do direito tributário que a identificação e exigibilidade do tributo não é decifrável por sua etimologia, mas sim pela sua materialidade, vale dizer, a imponibilidade do fato gerador, como bem leciona Carrazza (1977, p. 52), *ad litteratim*:

[...] por mais cediço que possa parecer, o nome que um instituto jurídico recebe não é suficiente para desvendar a sua estrutura, até porque, infelizmente, a impropriedade técnica é um dos traços mais marcantes das nossas leis. O que define a natureza de uma exação, é apenas, a consistência material de sua hipótese de incidência. (Grifou-se)

Aprofundando-se mais no assunto, vale colacionar o ensinamento do Mestre, Doutor e Livre-Docente em Direito Tributário pela PUC-SP, onde ali é professor, José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 36), o qual, de forma estante, esgota o tema:

A materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como *fato gerador* da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação hipotética (previsão legal), como a situação fática (acontecimento real).

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “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.

Para se definir o fato gerador do ISS não resta apenas a leitura sobre o conceito jurídico da hipótese de incidência, mas principalmente entender o que é serviço, e quais institutos do direito privado migram para o direito público, no sentido de qualificar como obrigação de fazer, e, por conseguinte, ser um fato imponible da exação em estudo.

Como já repisado, a denominação é absolutamente irrelevante para definir a natureza jurídica do tributo, como normatiza o art. 4º, inciso I, do CTN.³ Logo, o mais importante a se equalizar neste momento é o posicionamento doutrinário acerca das hipóteses caracterizadoras do fato gerador do ISS, e mais, se a compra e venda de imóvel em construção realizada pela incorporadora-construtora é fato imponible da exação.

³ Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; [...]

A literatura é vasta e o palco não é apropriado para a densidade de informações, logo, focalizar-se-á o tema, trazendo à baila o *punctum saliens questions*.

No dizer de Mattos (2003, p. 19-20), os serviços tributáveis buscam guarida no Texto Constitucional Superior para fundamentar o conceito de “serviço”, translada-se:

Ao repartir a competência tributária, foi reservado aos Municípios, pela Carta Magna, o imposto sobre ‘serviços de qualquer natureza, não compreendidos nos art. 155, II, definidos em lei complementar’(art. 156, III).

“A boa doutrina (como Roque Carazza, Aires Fernandino Barreto, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino) extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo ISS, que poderemos assim resumir:

[...] a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;

[...] não é contrato para prestar serviços, mas efetiva e real execução daquele contrato;

Vê-se claramente que a obrigação de fazer é elemento intrínseco da prestação de serviços, sempre ao revés da obrigação de dar coisa, que, por conseguinte, descaracteriza o fato imponible de incidência do ISSQN.

Na mesma obra, mas sob a “pena” do constitucionalista e tributarista, Martins (2003, p. 204), tem-se bem tracejadas linhas sobre o conceito de serviços como fato gerador do ISS, senão, conclui-se:

É preciso, contudo, conceituar o que seja serviço. Se a Constituição utilizou a expressão ‘serviços de qualquer natureza’ para fixar a competência impositiva dos Municípios, mas não definiu o que seria serviço, *o conceito do direito privado é vinculante, não podendo o legislador alterar o conteúdo e o alcance desse conceito, para efeitos tributários, na forma do art. 110 do CTN.*

O termo serviço significa trabalhos ou atividades economicamente mensuráveis, que uma pessoa presta a outra. A expressão ‘de qualquer natureza’ quer dizer de toda origem, de toda espécie, o que amplia o campo dos serviços tributáveis.

Serviço significa um bem econômico imaterial, fruto de esforço humano aplicado à produção. É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade, mas que não se apresenta sob a forma de bem material.

Prestar serviço significa servir, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre a circulação de bem imaterial(serviço). Resulta da obrigação de fazer. (Grifou-se)

A idéia de tributar os serviços de qualquer natureza possui matriz constitucional, mas é uma norma de eficácia contida, pois carente de regulamentação por lei complementar, a qual definirá todos os fatos geradores imponíveis do ISS, logo, há uma taxatividade dos serviços sujeitos à tributação, e esta vontade é constitucional, como alerta Cezaroti (2004, p. 42-43), *ipsis litteris*:

A segunda conclusão é que o legislador constitucional determinou a edição de uma lei complementar que irá definir os serviços sujeitos ao ISS, com o objetivo de prever *expressamente quais serviços podem ser tributados pelos municípios*. Esta foi uma opção do legislador constituinte que não limita a competência dos municípios e sim a institui, de modo que a leitura de que *a lista de serviços tributários pelo ISS é taxativa não pode ser tida por inconstitucional, porque é opção do constituinte*.

A autonomia dos municípios, prevista no art. 18 da Constituição Federal, não é tolhida pela competência estatuída pelo legislador constituinte, porque foi o constituinte originário que lhe concedeu esta competência tributária (que podia ser maior o menor).

A previsão contida no art. 156, III, da Constituição, de que a lei complementar irá definir os serviços que podem ser tributados pelo ISS, afasta a crítica feita por diversos autores de *que a taxatividade da lista de serviços limita a competência municipal*, porque o art. 146, III, 'a', da Constituição é expresso ao dizer que *compete a lei complementar definir fatos geradores* dos impostos previstos no texto constitucional. (Grifou-se)

Impende ressaltar o comando estatuído no art. 114 do CTN,⁴ sendo assim, imprescindível configurar na lista anexa da LC 116/2003, e por conseqüência, da lei municipal que apenas tem o condão de especificar o que produzido pela lei nacional, o fato gerador da “compra e venda”, ou em última hipótese, a execução da construção para venda, ou algo do gênero, para só assim se compreender a possibilidade de incidência do ISS.

Na linguagem jurídica em geral, anota Maria Helena Diniz, serviço quer dizer o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.

No dizer de De Plácido e Silva (apud MACHADO, 2004, p. 267): serviço, do latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo.

Machado (2004, p. 564-576) oferta comentários acerca de serviços, comutando com a definição De Plácido e Silva, dizendo “[...] constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material”. E, acrescenta:

Realmente, nossa Constituição não consagra a idéia de que todas as atividades reveladoras de capacidade contributiva estão alcançadas já pelos impostos existentes. Tanto que, depois de arrolar, em seu artigo 153, os impostos de competência da União, em seu artigo 154 atribui a essa denominada competência impositiva residual, dispondo que ela pode instituir: “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não

⁴ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Está, portanto, expressa e claramente admitida pela Constituição Federal a possibilidade de existirem fatos de relevância econômica não submetidos a nenhum dos impostos previstos na Constituição.

Observa-se, de logo, que o simples fato da incorporadora-construtora desenvolver atividade econômica, e ter suposta capacidade contributiva, não são elementos para “criar” fato gerador e nascer hipótese de incidência não prevista constitucionalmente, que, por acaso, também não sejam previstas na competência residual tributária.

Supera a definição de obrigação de fazer, e por conseqüência, o conceito de serviço, sendo apropriado e oportuno o estudo comparativo dos institutos, o que ora se faz pelos pensamentos Melo (2005, p. 80), o qual associa um fato gerador impositivo do ISS (obrigação de fazer), e outro não, pois consistente na finalística de entregar uma coisa (obrigação de dar), veja-se: a empreitada não se confunde com a simples prestação de serviços; nem com a compra e venda e com o fornecimento, que configuram obrigações de dar, em que os bens são genéricos e fungíveis, e a qualidade dos serviços é secundária. E, o autor prossegue afirmando que:

Parecem nítidas as figuras da “empreitada” e da “compra e venda”, pois, no primeiro negócio, evidencia-se uma obrigação de fazer (prestação de serviços), apesar de poderem ser fornecidos materiais; enquanto no segundo negócio salienta-se a obrigação de dar (operação mercantil), mediante a entrega de mercadorias, ainda que tenham sido objeto de elaboração.

Tendo em vista as repercussões tributárias, foram apontadas as finalidades seguintes:

“[...] no contrato de *empreitada*, a *motivação do contrato é a realização da obra*. As partes contratantes concentram seus esforços, um na execução da obra, o outro na obtenção de recursos para pagá-la e recebê-la. Na *compra e venda mercantil*, a *motivação do contrato é a transferência do domínio da coisa móvel* (mercadoria). Assim, na empreitada, a obrigação inerente ao contrato é uma obrigação de fazer, ou seja, um serviço a que se obriga o empreiteiro. Na compra e venda mercantil, a obrigação do vender é uma obrigação de dar, ou seja, transferir o domínio da coisa (mercadoria) ao comprador.” (Grifou-se)

Feitas essas considerações, abstrai-se as seguintes conclusões: (a) *Há uma diferença entre o contrato de construção sob o regime de empreitada e o contrato de compra e venda*; (b) *Não há previsão legal do regime incorporativo do art. 43 da LCI na Lista de Serviços que legitima a exação em comento, logo, inexistente este fato gerador impositivo*; (c) *O ISS incide sobre obrigações de fazer (contrato de empreitada e por administração), não sendo hipótese tributária a obrigação de dar, ou seja, a compra e venda de bem futuro construído sob conta e risco do incorporador*.

Mais adiante, maiores debates serão ainda reproduzidos, principalmente com relação à inexistência de base legal para impositividade do fato gerador.

2.2 Base de cálculo

Não haverá delongas sobre este item, apesar de sua importância e grandiosidade, acaso fosse admitida a existência de fato gerador que legitimasse a incidência da norma tributária que prevê a exação do ISS.

A lei define como base de cálculo o valor do serviço realizado, ou melhor, sobre o valor da venda do “bem imaterial” ou também denominado “bem incorpóreo”.

No tema sob estudo, haveria a regra excepcional, caso fosse a hipótese do regime de incorporação com contratação elencada na lista taxativa anexa a Lei Complementar 116/2003 (execução por administração, empreitada ou subempreitada), na qual seria permitida a dedução dos materiais empregados na obra contratada, que fossem fornecidos pelo tomador, bem como as subempreitadas realizadas, apesar de resistência deste entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, mas com posicionamento recente favorável às construtoras pelo Supremo Tribunal Federal.

2.3 Regramento constitucional

Apesar de já referido expressamente que o ISS tem matriz constitucional, como todos os tributos do Sistema Tributário Nacional, válido mencionar neste ponto específico a matriz identificadora de sua exigibilidade.

A Carta Magna Federal legitimou o ISS em seu art. 156, inciso III, sob a condição suspensiva de regulamentação do fato gerador através de lei complementar.

Despiciendo maiores comentários sobre a receptividade formal do Decreto Lei 406/68 como Lei Complementar, o que resultou na imediata aplicação da norma constitucional, ou seja, exigibilidade do ISS, segundo os serviços capitulados na lista anexa ao susomencionado Decreto com roupagem de Lei Complementar.

Após a edição da LC 116/2003 os serviços imponíveis passaram a ser aqueles taxativamente preconizados em sua lista anexa. Neste sentir, não é demais colher as lições do tributarista Moraes (2001, p. 698-700) para que se visualize a competência tributária do ISS, a partir de sua raiz constitucional:

Competência Tributária

Diante da discriminação constitucional de rendas tributárias, consagrada pela Constituição da República de 1988, o ISSQN é um imposto que se acha na competência tributária dos Municípios.

Assim, conforme se observa, respeitadas a *Constituição e legislação complementar*, os Municípios, privativamente, legislam sobre o ISSQN, cada qual para o respectivo território, através de lei ordinária, que deverá, dentro de *sua atribuição tributária*, instituir o ISSQN para si, definindo os seus elementos essenciais (fato gerador da respectiva obrigação tributária, base de cálculo do imposto e contribuinte) e o que mais deseja regular.

A Constituição não cria tributos, mas outorga aos Municípios competência para fazê-lo, dentro dos limites recebidos.

A competência tributária dos Municípios, em relação ao ISSQN, é complementada pela lista de serviços baixada por lei complementar. Em razão do objeto do imposto, não será serviço alcançável pelo ISSQN qualquer bem imaterial, mas, sim, *será alcançável o bem imaterial escolhido pelo legislador complementar, definido na lista de serviços de forma genérica ou taxativa.* (Grifou-se)

O tributarista explica mais claramente que a lista dos serviços impositivos do ISS é taxativa, exaustiva e define quais os serviços são tributáveis. Ademais, acresce que é vedado aos Municípios ampliar os serviços dispostos na LC 116/2003, e, ratifica: *A lista de serviços, que acompanha a lei complementar, contém o rol integral dos serviços incidentes no ISSQN.*(grifou-se) (MORAES, 2001, p. 698-700).

Não há como desassociar o regramento constitucional do ISS da lei complementar que a integra, e principalmente da lista anexa, pois indicadora, de forma taxativa, dos fatos geradores impositivos da exação.

3 Ilegalidade e inconstitucionalidade das autuações

O objetivo deste artigo é demonstrar a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência pelos fiscos municipais de ISS sobre compras e vendas realizadas sob o regime de construção nas incorporações regido pelo art. 43 da LCI.

Em homenagem ao princípio da hierarquização do sistema normativo, e principalmente da supremacia constitucional, apontar-se-á de antemão as inconstitucionalidades, e logo a seguir a afronta ao ordenamento infraconstitucional: (a) *quebra do princípio da legalidade*⁵, de matriz constitucional, consoante preconiza o art. 156, inciso III, uma vez que a venda antecipada de unidades futuras não é hipótese impositiva da exação do ISS, pelo simples fato de ausência de contemplação, estando presente no item 7.02 da lista anexa à LC 106/2003 apenas a execução de construção civil sob o regime de administração, empreitada e subempreitada; (b) bi-tributação, uma vez que há identidade do fato gerador e base de cálculo entre o ISS e o ITBI, também de competência municipal.

Por outro lado, a ilegalidade é corolário da imposição de tributo não previsto ou previsível na Lei Complementar (taxatividade) a que faz referência o comando constitucional autorizativo da impositividade do imposto em discussão.

Diante de todos os conceitos já debatidos, cabe neste momento, apenas enfatizar os motivos desautorizadores da exigência tributária.

3.1 Ausência do fato gerador impositivo

Foi dito e justificado que somente é possível exigir do contribuinte a exação de ISS, acaso o fato gerador esteja literalmente previsto na lista anexa da Lei Complementar, a qual identifica os respectivos fatos geradores impositivos, e, ainda

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

assim, se presente, mas descaracterizada dos elementos de formação que identificam a natureza jurídica da obrigação de fazer, podem ser repelidas do sistema jurídico mediante o controle jurisdicional.

Se o atual item 7.02, bem como o revogado item 32, da lista, não contempla ou previu a hipótese de *execução de construção sob conta e risco, em nome próprio, de venda antecipada para entrega de bem futuro*, e sequer se vislumbra a taxaço do fenômeno jurídico da incorporação imobiliária como fato gerador autônomo e nominado na respectiva lista, é falaciosa a hipótese de incidência.

3.2 Especificidade e taxatividade da lista de serviços do ISS

O tema da taxatividade da lista não merece sequer mais comentários doutrinários, visto que precluso de questionamento. Sepultando-o, colaciona-se julgado, que retrata um pensamento atual, sedimentado no passado, exercendo assim o Superior Tribunal de Justiça o seu papel constitucional de maior relevância, qual seja: interpretar as normas infraconstitucionais e uniformizar entendimentos dos tribunais locais e regionais, consolidando no seio social o princípio da segurança jurídica, como se vê, *expressus verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ISS – SERVIÇOS BANCÁRIOS – LISTA DE SERVIÇOS – DECRETO-LEI Nº 406/68 – CARÁTER TAXATIVO – SÚMULA Nº 07/STJ – NÃO INCIDÊNCIA – I – A hipótese versa sobre a incidência do ISS sobre serviços bancários que não integram a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. A análise da pretensão consiste em verificar se a lista de serviços comporta interpretação extensiva, o que independe do reexame de matéria fática. Não se trata, portanto, de incidência da Súmula nº 07 desta Corte. II – Esta Corte possui entendimento assentado no sentido de que a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 não possui caráter meramente exemplificativo, sendo, ao reverso, taxativa. Dessa forma, os serviços bancários por ela não especificados não estão sujeitos ao pagamento do ISS. Precedentes: AGA nº 461.727/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 04.08.2003; AGREsp nº 73.913/MG, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 14.04.2003; REsp nº 436.109/SC, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 18.11.2002; REsp nº 68.876/MG, Rel. Min. Paulo Gallotti, DJ de 1º.06.2000 e REsp nº 192.635/RJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 31.05.1999. III – Agravo regimental improvido.⁶ (Grifou-se)

O acórdão supracitado, além de repisar a natureza taxativa da lista de serviços, traz em seu bojo um rosário de jurisprudência no mesmo sentido, ficando patenteado, pois que, só há fato gerador impositivo do ISSQN sobre obrigações de fazer específicas na lista de serviços, sob pena de não incidência da exação.

Como dito, *na atividade de construir desenvolvida pelo incorporador-construtor*, ou seja, sob o regime de incorporação em que *a construção dá-se por conta e risco do incorporador-construtor*, os adquirentes das futuras unidades firmam um contrato de compra e venda, com base legal no art. 43 da Lei 4.591/64.

⁶ STJ – AgRg-REsp 627.870/MG – 1ª T. – Rel. Min. Francisco Falcão - DJU 06.12.2004 – p. 214.

Neste pensar, houve uma vasta apresentação doutrinária sobre a obrigação de fazer, a obrigação de dar e o entrelaçamento dos institutos para indicar a natureza jurídica dos negócios (contrato de prestação de serviços e contrato de compra e venda).

A diferença econômica dos bens em questão é grotesca, contudo, a similitude do fato jurídico em si é flagrante, senão, atente-se às seguintes indagações:

Será que o adquirente da unidade imobiliária adquirida sob o regime capitulado no art. 43 da LCI vai até o estabelecimento da incorporadora-construtora contratar os seus serviços de construção civil?

O contrato firmado foi de prestação de serviços ou de compra e venda?

O objeto contratual foi a realização de uma obrigação de fazer (ato puro de construir) ou a pretensão foi a entrega de uma futura unidade imobiliária a preço e prazos certos, determinados ou determináveis?

Considerando que a incorporação imobiliária tem seu conceito legal sob os atributos da possibilidade de venda antecipada de bens futuros (art. 28, parágrafo único, da LCI), vale ainda ressaltar que esta suposta criação tributável haveria de estar na lista declinativa dos fatos geradores do ISS, sob pena de inovação inconstitucional.

Como já mencionado, o CTN em seu art. 110, que apenas reverencia o princípio da supremacia constitucional, fixa pontualmente a seguinte impossibilidade da lei tributária: a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...]. E, por esta razão, além da compra e venda não está inserida na lista de serviços, também não está a incorporação imobiliária.

Partindo dessa premissa, há de se admitir de forma resignada a ausência de fato gerador no ato da compra e venda formalizada através de contrato típico entre a incorporadora-construtora e os adquirentes das futuras unidades imobiliárias que lhe foram vendidas de forma antecipada, já que o incorporador absorveu a atividade de construção, sendo ignóbil concluir que a pessoa presta serviço a si própria.

Submergindo o assunto sob o foco da lei de incorporações, transcreve-se o texto do art. 48, o qual é autossuficiente ao demonstrar a faculdade que o legislador outorgou ao incorporador, podendo, ou não, contratar empresa para realizar a obra, como se verá, *in verbis*:

Art. 48. A construção de imóveis, objeto de incorporação, nos moldes previstos nesta lei, **poderá** ser contratada sob regime da empreitada ou de administração, conforme adiante definidos, e poderá estar incluída no contrato com o incorporador (VETADO), ou ser contratada diretamente entre os adquirentes e o construtor. (Grifou-se)

3.3 Posicionamento jurisprudencial sobre o tema

Pela clarividência absoluta acerca da matéria transcreve-se o voto do relator, Ministro Geraldo Sobral, por ocasião do julgamento do recurso especial de nº 1625/RJ, cujos trechos importantes do voto seguem abaixo:

TRIBUTARIO. 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 1625/RJ, Rel. Ministro GERALDO SOBRAL, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/1991, DJ 25/03/1991 p. 3210). (Grifou-se)

A decisão transcrita é rica em detalhes, especialmente naquilo que sobressai o fato de que a incorporadora-construtora, promovendo edificações sob a égide da Lei 4.591/64 com risco próprio do negócio e celebrando contratos de promessa de compra e venda de imóveis em construção com preços e prazos certos, determinados ou determináveis, não pratica qualquer ato configurador de prestação de serviços, logo, inexistente fato gerador imponible do ISS.

E a decisão do STJ é confirmada com o posicionamento já proferido pelo STF em 1974, da lavra de Aliomar Baleeiro, então Ministro-Guardião da Constituição:

IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS – CONSTRUÇÃO PARA A PROPRIA EMPRESA. I. O ITEM 19, DA LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTAVEIS PELO MUNICÍPIO, DO DEC.-LEI 834/69, NOS TERMOS DO ART. 24, II, DA CF DE 1969, SÓ ABRANGE AS CONSTRUÇÕES “POR EMPREITADA, OU ADMINISTRAÇÃO”. II. A LISTA DO DEC.-LEI 834 É TAXATIVA E NÃO PODE SER AMPLIADA POR ANALOGIA EX VI – SEGUE DO ART. 97 DO CTN. NÃO SÃO TRIBUTAVEIS AS CONSTRUÇÕES QUE A EMPRESA IMOBILIARIA REALIZA PARA SI PROPRIA, AINDA QUE PARA REVENDER.⁷ (Grifou-se)

O STJ retomou esse debate e as decisões, de forma equivocada, não conseguiam visualizar a distinção existente na LCI dos três tipos de regime de contratação da construção, concluindo sempre que o ato de vender o imóvel em construção resultava no desdobramento de dois contratos: o de compra e venda e o de empreitada.

Observe a leitura de uma destas decisões, *in totum*:

TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – ISS – INCORPORAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS – VENDA DE UNIDADES ANTES DO “HABITE-SE” – OFENSA AO ART. 9º, § 1º DO DECRETO-LEI 406/68 – RECURSO INTERPOSTO PELA ALÍNEA “A” DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL: DESCAMBIMENTO.

⁷ STF – RE78927/RJ – 1ª T. Min. Rel. Aliomar Baleeiro. DJU 04.10.1974.

1. Se no recurso especial a parte alega que a lei local está em testilha com a lei federal, o recurso deveria ter sido interposto com amparo na alínea “b” do permissivo constitucional, vigente até o advento da EC 45/2004.

2. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de entender que, na incorporação, há dois contratos: o de compra e venda e o de empreitada, sendo legítima a cobrança de ISS (item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68).

3. Recurso especial da empresa não conhecido e provido o recurso especial do Município.

(STJ – REsp 766278/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 26/09/2007 p. 204)

Entretanto, de forma professoral, o Ministro José Delgado conduziu a decisão unânime da 1ª Turma, tratando o tema de forma explicativa e abrangente, como se vê:

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.

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

A ementa não é suficiente para visualizar a magnitude da decisão, sendo necessária a leitura integral do voto, no qual resta fácil a identificação da diferença de conteúdo das decisões díspares, e conclusão de que o último posicionamento do STJ absorve com profundidade o debate, demonstrando que efetivamente entendeu a diferença de natureza jurídica na contratação dos regimes construtivos de incorporação.

Vale ainda trazer à lume a Portaria 113, de 05/10/78, da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Recife, onde já se exteriorizava a impertinência e inexistência de fato gerador, cujo trecho-chave ora é transcrito:

R E S O L V E:

I – Fixar o entendimento administrativo que o Imposto Sobre Serviços não incide sobre a receita proveniente das promessas de compra e venda de imóveis em construção realizadas por empresas imobiliárias.

Encerrando por vez o debate, manter o posicionamento fiscal municipal que incide ISS sobre contratos de compra e venda, significa admitir uma bitributação sobre o mesmo fato gerador, já que o ITBI, de competência municipal, tem sua hipótese de incidência no ato da transferência da titularidade jurídica do bem, que ora pretende o fisco municipal.

Considerações finais

A incorporação imobiliária tem definição legal trazida pela Lei 4.591/64, que prevê a finalidade deste instituto, qual seja, a venda de unidades imobiliárias futuras de um determinado empreendimento. Esta norma foi inserida no ordenamento jurídico pátrio ainda antes do Decreto Lei 406/68, o qual estabeleceu as normas gerais aplicáveis ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.

A lista de serviços disposta pelo decreto supracitado, com todas suas alterações, atualmente, representada pela lista anexa a Lei Complementar 116/2003, não contemplou a atividade de incorporação imobiliária, quando a figura do incorporador e construtor se coincidem, como hipótese de incidência do ISS, condição *sine qua non* para cobrança da exação, haja vista o entendimento uníssono da jurisprudência brasileira quanto à taxatividade da lista de serviços.

Ante a ausência de previsão legal que enseje a obrigação tributária, cabe aos municípios respeitar a legislação federal, com base nos artigos 146, III, “a” e 156, III, da Constituição Federal, que conferem à lei complementar a atribuição de fixar o fato gerador do ISSQN.

As atividades da incorporação imobiliária e da construção não se confundem, pois como a própria Lei 4.591/64 definiu a atividade de incorporação imobiliária, apresenta três caminhos para execução da construção das unidades: por empreitada, por administração ou por conta e risco do incorporador.

Destas atividades, aquelas que consistem em obrigação de fazer possibilitam a incidência da norma tributária sobre o fato gerador, que são a construção por empreitada e por administração, em ambas há prestação de serviços a terceiros, no entanto, sobre a atividade da incorporação imobiliária, onde o incorporador constrói em terreno próprio e vende as unidades futuras por preço certo e prazos determinados, há obrigação de dar, e, portanto, inexistente fato gerador de prestação de serviços.

Assim, conclui-se que não há fato gerador oponível da norma tributária que prevê o ISS sobre a atividade da incorporação imobiliária, cuja modalidade do regime construtivo caracteriza-se pela compra e venda de unidades futuras por preços e prazos certos, determinados ou determináveis, consoante última manifestação da mais alta corte infraconstitucional, cujo acórdão foi anexado na íntegra ao presente trabalho.

Referências

AGHIARIAN, Hércules. *Curso de Direito Imobiliário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BOTTEGA, Jéverson Luís. *Incorporação imobiliária e a responsabilidade civil do incorporador*. Porto Alegre: Norton, 2005.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Colaboradores: Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Código Civil*. Banco de dados: Magister. São Paulo. Ed. 29. out./nov. 2009.

_____. *Constituição Federal de 1988*. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: RT, 2004.

_____. *Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964*. Banco de dados: Magister. São Paulo. Ed. 28. ago./set. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Legislação. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 02 fev. 2010.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.tjal.jus.br>> Acesso em: 05 fev. 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

DINIZ, Maria Helena. *Tratado teórico e prático dos contratos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. v. 1.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Comentários ao Código Civil: parte especial: das várias espécies de contratos*. Coord. Antônio Junqueira de Azevedo. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6.

LOPES, Teresa Ancona. *Comentários ao Código Civil: parte especial: das várias espécies de contratos: da locação de coisas, do empréstimo, da prestação de serviço, da empreitada, do depósito*. Coord. Antônio Junqueira de Azevedo. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 7.

LUZ, Valdemar Pereira da. *Direito Imobiliário: fundamentos teóricos e práticos*. 4. ed. Florianópolis: OAB/SC, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Imposto Sobre Serviços – ISS: na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. Baurer: Manole, 2004. v. 2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ISS e a LC 116*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *O ISS e a LC 116*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. X Simpósio do IET/ISS: palestra: questões atuais do ISSQN. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, Síntese, v. 1, n. 1, maio/jun. 2003, p. 139-140.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito de construir*. 9. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2001.

SALOMO, Jorge Lages. *Contratos de prestação de serviços: manual teórico e prático*. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

SCHMIDT, Francisco Arnaldo. *Incorporação imobiliária*. 2. ed. Porto Alegre: Norton, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 2.