



Autor(a): RENATA CASSIANO CAPUZZO  
Advogada Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP Consultora do produto Prática Imobiliária - Inclui Prática Notarial e Registral da Empresa LexMagister

## DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Data de publicação: 14/09/2010

Muito se fala sobre os impostos aos quais os brasileiros devem se sujeitar, mas pouco se analisa sua real incidência.

Um exemplo muito interessante é a cobrança do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza na construção civil.

O **ISS**, como é conhecido, tem como hipótese de incidência a prestação de um serviço, mas sua cobrança não pode ser sobre qualquer serviço, posto que há uma lista que acompanha a legislação pertinente, no caso, o Decreto-Lei 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, esta última traz em seu art. 1º:

*"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."*

Lista:

"(...)

*7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.*

(...)

*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)."*

Observando por este prisma, diríamos que a construção feita pelas incorporadoras, seria um perfeito caso de enquadramento do tributo, exceto por um detalhe: o que ocorreria se o prestador de serviço fosse à mesma pessoa que o toma?

O **ISS**, ou ISSQN, é um imposto de competência municipal, constante no inciso III, art. 156 da Constituição Federal de 1988 e sua hipótese de incidência é a prestação de um ou mais serviços constantes das listas das normas supracitadas.

Para que se exija este imposto, são necessárias habitualidade e finalidade lucrativa quanto aos serviços prestados, mesmo que tais serviços não sejam a atividade principal do prestador.

Porém, no caso de incorporadoras não há uma "prestação" de serviço mas sim uma "EXECUÇÃO" deste, isto porque o funcionário executará o serviço e receberá salário e não pelo que executou.

No mesmo diploma legal, LC 116/03, no inciso II, art. 2º temos que:

"Art. 2º

I - (...);

*II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;"*

A jurisprudência também se mostra neste sentido:

"REsp 922956 / RN RECURSO ESPECIAL

2007/0025179-8 TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA.

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

construído. Precedentes."

STJ. Data da publicação: DJe 01/07/2010

"REsp 1166039 / RN RECURSO ESPECIAL

2009/0222579-7 TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. CONSTRUÇÃO F PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO, POR SUA CONTA E RISCO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO.

1. A incorporação imobiliária é um negócio jurídico que, nos termos previstos no parágrafo único do art. 28 da Lei 4.591/64, tem por finalidade promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas.

2. Consoante disciplina o art. 48 da Lei 4.591/64, a incorporação poderá adotar um dos seguintes regimes de construção: (a) por empreitada, a preço fixo, ou reajustável por índices previamente determinados (Lei 4.591/64, art. 55); (b) por administração ou "a preço de custo" (Lei 4.591/64, art. 58); ou (c) diretamente, por contratação direta entre os adquirentes e o construtor (Lei 4.591/64, art. 41).

3. Nos dois primeiros regimes, a construção é contratada pelo incorporador ou pelo condomínio de adquirentes, mediante a celebração de um contrato de prestação de serviços, em que aqueles figuram como tomadores, sendo o construtor um típico prestador de serviços. Nessas hipóteses, em razão de o serviço prestado estar perfeitamente caracterizado no contrato, o exercício da atividade enquadra-se no item 32 da Lista de Serviços, configurando situação passível de incidência do ISSQN.

4. Na incorporação direta, por sua vez, o incorporador constrói em terreno próprio, por sua conta e risco, realizando a venda das

unidades autônomas por "preço global", compreensivo da cota de terreno e construção. Ele assume o risco da construção, obrigando-se a entregá-la pronta e averbada no Registro de Imóveis. Já o adquirente tem em vista a aquisição da propriedade de unidade imobiliária, devidamente individualizada, e, para isso, paga o preço acordado em parcelas.

5. Como a sua finalidade é a venda de unidades imobiliárias futuras, concluídas, conforme previamente acertado no contrato de promessa de compra e venda, a construção é simples meio para atingir-se o objetivo final da incorporação direta; o incorporador não presta

serviço de "construção civil" ao adquirente, mas para si próprio.

6. Logo, não cabe a incidência de ISSQN na incorporação direta, já que o alvo desse imposto é atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto; tributa-se o serviço-fim, nunca o serviço-meio, realizado para alcançar determinada finalidade. As etapas intermediárias são realizadas em benefício do próprio prestador, para que atinja o objetivo final, não podendo, assim, serem tidas como fatos geradores da exação.

7. Recurso especial não provido."

STJ. Data da publicação: 11/06/2010

Desta forma, por haver impossibilidade de prestação de serviço para si, resta ilegal qualquer tentativa de cobrança do **ISS** quando o próprio incorporador realiza o serviço de construção, devendo as empresas, ficarem atentas para que não se deixem levar pelas cobranças indevidas estabelecidas pelo Fisco.