

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA E O ISS

Maria Elza Bezerra Cirne
Advogada

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, a chegada do século XX deu início ao processo de transferência do homem do campo para a cidade e ocasionou uma demanda crescente por imóveis nos centros urbanos, especialmente na periferia das grandes cidades, levando o Presidente Getúlio Vargas a editar o Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, como forma de disciplinar o loteamento e a venda de terrenos para pagamento em prestações.

Na ocasião, os considerandos¹ utilizados pelo então Presidente da República para editar o referido Decreto-lei refletem a preocupação com a necessidade de disciplinar os negócios jurídicos imobiliários.

Vinte e sete anos depois, o Congresso Nacional aprovou o Projeto de Lei nº 19/64, transformado na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias, também com o objetivo de disciplinar, incrementar a ocupação do solo urbano e resguardar os direitos dos adquirentes.

¹ Considerando o crescente desenvolvimento da loteação de terrenos para venda mediante o pagamento do preço em prestações; Considerando que as transações assim realizadas não transferem o domínio ao comprador, uma vez que o art. 1.088 do Código Civil permite a qualquer das partes arrepender-se antes de assinada a escritura da compra e venda; Considerando que esse dispositivo deixa praticamente sem amparo numerosos compradores de lotes, que têm assim por exclusiva garantia a seriedade, a boa fé e a solvabilidade das empresas vendedoras; Considerando que, para segurança das transações realizadas mediante contrato de compromisso de compra e venda de lotes, cumpre acautelar o compromissário contra futuras alienações ou onerações dos lotes comprometidos; Considerando ainda que a loteação e venda de terrenos urbanos e rurais se opera frequentemente sem que aos compradores seja possível a verificação dos títulos de propriedade dos vendedores.

O cenário demográfico brasileiro mudou drasticamente desde a edição das referidas normas. No início do século passado, a população concentrava-se basicamente no campo. Atualmente, os números são inversamente proporcionais: segundo dados do IBGE, em 2000, mais de 81% (oitenta e um por cento) da população estava situada na zona urbana, com apenas 18% (dezoito por cento) dos brasileiros residindo na zona rural.

Essa transformação ocasionou sério déficit habitacional nas cidades, com reflexos importantes nas relações sociais, além de demandar do Estado uma infra-estrutura adequada ao novo perfil.

A preocupação do Presidente Getúlio Vargas permanece bastante atual e as normas supramencionadas ainda têm importante papel na regulação da ocupação urbana, a despeito dos planos diretores, do Estatuto da Cidade e da legislação ambiental.

Em que pese a “longa” existência da Lei nº 4.591/1964, se confrontada com as duas Constituições do período e as infindáveis Emendas Constitucionais à Carta de 1988, o tratamento tributário da incorporação imobiliária apresenta divergências importantes na jurisprudência, sobretudo em relação à possibilidade de incidência do ISS sobre tal atividade empresarial.

A matéria volta à tona, sempre que se verifica uma expansão urbana acentuada em municípios do nosso território, com a presença da incorporadora edificando ou fazendo edificar novos condomínios especiais.

Os municípios, no anseio de incrementarem suas receitas e garantirem a autonomia financeira, terminam por tratar a incorporação imobiliária como simples contrato de construção civil, fazendo incidir o ISS sobre essa atividade, desconsiderando a especificidade desse instituto jurídico.

O presente trabalho tem a pretensão de tentar fornecer subsídios para averiguar a possibilidade de incidência do ISS nos contratos de incorporação imobiliária, a partir da análise da legislação, da doutrina e, sobretudo, dos precedentes judiciais aplicáveis aos casos concretos.

Discorrendo sobre as diversas ações envolvidas nesse complexo negócio imobiliário, define-se a incorporação como atividade autônoma, instituto jurídico do direito privado, que não pode ser alterado pela legislação tributária, para fins de enquadrá-lo como prestação de serviços, hipótese de incidência do ISS, imposto sujeito à competência tributária dos municípios, conforme atribuição conferida pela Constituição Federal.

2. A INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

2.1. ASPECTOS HISTÓRICOS

O final da Idade Média foi marcado pelo declínio do feudalismo, a ascensão da burguesia e o surgimento do capitalismo. Nesse período, a população aglomerou-se em núcleos urbanos limitados por portas e uma muralha, com a finalidade de proteger-se das guerras.

Com o surgimento das cidades, além dos burgueses – representados por homens de negócios e de lei, financistas, médicos de renomes –, os nobres, grandes senhores, príncipes e reis habitavam os palácios. O grupo mais representativo do meio urbano, formado pelos homens de ofício, habitava casas privadas, servindo-lhes de residência, oficina de produção e local de venda de seus produtos. O *habitat* coletivo era habitualmente destinado às comunidades religiosas, de escolares, de doentes e de soldados.

Já na Idade Moderna, com o advento do Renascimento, as cidades desenvolveram-se e surgiram os primeiros imóveis que serviam a mais de uma residência, ocupando planos diferentes. Esse modo de moradia caracterizava-se por unidades habitacionais distintas dividindo áreas comuns, alterando o conceito de propriedade.

Com a Revolução Industrial, a concentração demográfica fez inchar as cidades, sem infra-estrutura adequada para o novo contingente populacional. A intervenção do Estado fez-se necessária para organizar a ocupação, impor limitações ao direito de construir, dotar as cidades de infra-estrutura, reorganizar o espaço urbano.

No Brasil, respeitadas as particularidades de cada momento histórico, registrou-se e ainda se verifica fenômeno semelhante ao relato acima. A demanda por unidades habitacionais nos grandes centros urbanos intensificou-se na região Sudeste, no período de 1950 a 1970, sobretudo em razão do processo de industrialização, e levou o Congresso Nacional a aprovar o Projeto de Lei nº 19/1964, de autoria de Caio Mário da Silva Pereira, transformado na Lei nº 4.591/1964, que disciplina o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias.

Surgia uma nova espécie de negócio imobiliário – a incorporação – conjugando contratos diversos numa espécie autônoma, voltada para atender a uma finalidade específica, qual seja, a constituição do condomínio especial ou edilício.

2.2. A LEI ESPECIAL

Ao dispor sobre a propriedade imóvel, o Código Civil de 1916 abriu um capítulo para tratar do condomínio geral, ordinário ou tradicional, “caracterizando-se pela indivisão do objeto e divisão dos sujeitos”², nas palavras do civilista Orlando Gomes.

Com o advento da Lei nº 4.591/1964, introduziu-se no ordenamento jurídico o condomínio em edifícios, também denominado condomínio horizontal. Trata-se de um condomínio especial em que os condôminos detêm a propriedade exclusiva, individual, de uma unidade autônoma, mas agregada a uma parte comum, indivisa, utilizada por todos os comproprietários, representada por uma fração ideal.

Estão incluídos na parte comum o terreno, as fundações, a fachada, o telhado, a estrutura de concreto, os muros e paredes divisórias, as escadarias, os elevadores, os vestíbulos, os corredores, a área de lazer e outras partes de utilidade comum para os condôminos e que não são suscetíveis de utilização exclusiva.

Até o advento do novo Código Civil, a Lei nº 4.591/1964 disciplinou integralmente os condomínios especiais, ficando a cargo do Código Civil de 1916 a regulação do condomínio ordinário. O Código Civil de 2002 introduziu novas regras aplicáveis aos condomínios edilícios, que se sobrepõem às normas da Lei nº 4.591/1964, quando incompatíveis.

Em relação à incorporação imobiliária, a Lei nº 4.591/1964 permanece sendo-lhe integralmente aplicável, com pouquíssimas alterações ao longo de sua existência, sendo a mais significativa a introdução do patrimônio de afetação pela Lei nº 10.931/2004.

Embora a Lei nº 4.591/1964 utilize unicamente a expressão “condomínio”, identificado pela doutrina como condomínio especial, por estar disciplinado em lei especial, o novo Código Civil preferiu adotar a nomenclatura “condomínio edilício”, resultado do ato de edificação, que se caracteriza pela existência de uma edificação, com partes que são propriedade exclusiva e partes que são propriedades comuns dos condôminos.

A construção de unidades autônomas em planos horizontais distintos fez com que parte da doutrina, a exemplo de Orlando Gomes, denominasse esse condomínio especial em edifícios de “propriedade horizontal”³.

² GOMES, Orlando. *Direitos reais*. Atualizador: Humberto Theodoro Júnior. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 211.

³ Ob. cit., p. 224.

Entretanto, em razão da atual propagação dos condomínios horizontais, no sentido de diversas casas distribuídas em lotes de terrenos no plano horizontal, não sobrepostas às demais, adota-se no presente trabalho a denominação de condomínio edilício do novo Código Civil.

A sobreposição de unidades autônomas em planos horizontais distintos traz mais a idéia de um condomínio vertical, se analisarmos sob o ponto de vista do plano geométrico, do que propriamente de horizontalidade. Assim, adotaremos a partir de agora a denominação de condomínio edilício, para evitar confusões na terminologia.

Independentemente da denominação utilizada, o importante para o presente trabalho é fixar que a incorporação imobiliária foi criada por lei especial como forma de reduzir o déficit habitacional através da constituição de condomínios edilícios, que concentram mais unidades autônomas, sejam residenciais ou comerciais, em menor espaço físico.

Portanto, a Lei nº 4.591/1964 introduziu no ordenamento jurídico o condomínio edilício e regulamentou uma atividade empresarial – a incorporação imobiliária – voltada unicamente para a constituição desse novo direito de propriedade.

Nos itens seguintes, ao detalhar as características dessa atividade, demonstrar-se-á a autonomia da incorporação imobiliária, envolvendo obrigações de dar e de fazer, que deve ser tratada com sua identidade própria, evitando-se destacar um ou outro contrato inerente à mesma, pois a sua existência depende da utilização de todos os meios envolvidos na consecução de seu objetivo.

2.3. CONCEITO

A Lei nº 4.591/1964 tratou de conceituar a incorporação imobiliária no parágrafo único do art. 28, que assim dispõe:

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

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

Em primeiro lugar, a Lei nº 4.591/1964 considera a incorporação imobiliária como uma atividade. Plácido e Silva designa atividade como “a soma de

ações, de atribuições, de encargos ou de serviços desempenhados pela pessoa. É este o seu sentido genérico”.⁴

Apesar de a Lei referir-se à atividade, Orlando Gomes prefere considerar a incorporação imobiliária como “o negócio jurídico de constituição da propriedade privada”.⁵

Entendemos, todavia, que a diferenciação está no ângulo de visão. A referência da Lei à atividade é decorrente do negócio jurídico que não se esgota em uma única ação, mas numa sucessão de atos jurídicos, que têm por finalidade a conclusão da obra e a constituição definitiva do condomínio. Estaria a definição da Lei a ressaltar a continuidade da ação até o objetivo final – negócio jurídico realizado, na visão de Orlando Gomes.

A atividade envolve não só a construção, tratada mais adiante, mas as ações de promoção dessa construção. Vale dizer, a procura do terreno adequado, o conhecimento do mercado, o estudo de viabilidade técnica e econômica da obra, a aprovação dos órgãos públicos competentes, o registro do memorial de incorporação, a oferta no mercado, a captação de adquirentes em número suficiente para viabilizar o projeto, a negociação de financiamento (se houver), a celebração dos contratos, a constituição do patrimônio de afetação (opcional), a entrega das unidades autônomas devidamente averbadas no Registro de Imóveis e a constituição do condomínio, dentre outras atividades relacionadas.

Todas essas atividades são do incorporador, que poderão ser por ele exercidas, quando o caso, ou contratadas de terceiros, sem eximi-lo de sua responsabilidade.

Nesse ponto, importa destacar que o incorporador tem a obrigação de realizar a construção para alienação das edificações. Por realizar, entenda-se a possibilidade de ele mesmo efetuar a construção ou contratar um construtor para tal fim. A Lei ainda faculta aos adquirentes o direito de contratarem diretamente o construtor.

Mesmo quando o incorporador não efetua a construção, ainda incorre em todas as atribuições a ele conferidas pela Lei nº 4.591/1964, que somente se esgota após o “habite-se”, a averbação das edificações no Registro de Imóveis e a constituição definitiva do condomínio.

As ações desempenhadas pelo incorporador visam à alienação, total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidade autô-

⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 92.

⁵ Ob. cit., p. 227.

nomas, que nada mais são do que o próprio condomínio edilício, consoante definição dada pelo art. 1º da Lei nº 4.591/1964, a seguir transcrito:

Art. 1º. As edificações ou conjuntos de edificações, de um ou mais pavimentos, construídos sob a forma de unidades isoladas entre si, destinadas a fins residenciais ou não-residenciais, poderão ser alienadas, no todo ou em parte, objetivamente consideradas, e constituirá, cada unidade, propriedade autônoma sujeita às limitações desta Lei.

Convém destacar que essa propriedade autônoma está encravada no terreno, cujo condômino tem direito apenas a uma fração ideal da parte comum, não dissociada da parte exclusiva, mas com ela formando um todo.

De Plácido e Silva define incorporação como: “derivado do latim *incorporatio*, de *incorporare* (dar corpo, juntar, unir), em sentido geral e amplo quer significar a inclusão, a união, a introdução ou a ligação de uma coisa no corpo de outra, a que ficará pertencendo, ou a agremiação, congregação, agrupamento promovido entre pessoa para a formação de um só corpo”.⁶

Justifica-se, portanto, a denominação dada a essa atividade.

Ressalte-se que a incorporação imobiliária é formada por um plexo de ações, formando um todo coeso na consecução do seu objetivo. Esta afirmação pode ser mais bem compreendida nas palavras do legislador ao dispor sobre a definição do incorporador no art. 29 da Lei nº 4.591/1964, nos termos seguintes:

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

⁶ Ob. cit., p. 423.

A presunção de vinculação do terreno à construção da unidade autônoma em regime de condomínio edilício é expressa no parágrafo único do art. 29, *in verbis*:

Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

A Lei nº 4.591/1964 estabelece no seu artigo 31 quais as pessoas que poderão atuar como incorporador: o proprietário do terreno, o promitente comprador, o cessionário deste ou promitente cessionário com título que satisfaça os requisitos da alínea “a” do art. 32, o construtor ou corretor de imóveis.

As ações envolvidas na incorporação imobiliária trazem, como consequência, um número expressivo de contratos envolvidos, que merecem uma análise mais acurada, para se delimitar se eles podem ser tratados individualmente ou devem ser vistos como um todo, para fins de avaliação da incidência ou não de ISS sobre os mesmos.

2.4. CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA

A incorporação imobiliária é uma atividade complexa, que envolve contratos distintos, dentre os quais interessa, especialmente à finalidade do presente trabalho, a construção das unidades autônomas.

Como uma sucessão de ações desenvolvidas numa seqüência lógica, a incorporação pressupõe, inicialmente, a existência do terreno disponível para construção, dentro das exigências do ordenamento jurídico administrativo.

A propriedade do terreno pode ser do incorporador ou este contratar com o proprietário uma permuta por unidades autônomas, por exemplo, ou ainda, no caso de o incorporador ser o promitente comprador, o cessionário deste ou o promitente cessionário, estar devidamente imitado na posse, com expressa autorização para demolir o prédio (caso existente), dividir o terreno e alienar as respectivas frações ideais.

Além dos contratos envolvidos na aquisição do terreno, podem existir contratos com corretora, agência de publicidade, engenheiros e arquitetos, den-

tre outros, que não integram o contrato de incorporação propriamente dito, mas que têm repercussão no valor da incorporação imobiliária como atividade com finalidade lucrativa.

Nas palavras da professora Maria Helena Diniz, “economicamente, a incorporação é um empreendimento que visa obter, pela venda antecipada dos apartamentos, o capital necessário para a construção do prédio”.⁷

Logo, o valor do contrato envolve o custo da fração ideal, da construção, das demais despesas envolvidas e o lucro do incorporador.

No que tange à venda da fração ideal do terreno, abre-se espaço para uma observação importante sobre a questão posta na Lei. O art. 28 da Lei nº 4.591/1964, já mencionado anteriormente, refere-se ao incorporador, como sendo aquele que “compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial”.

Do enunciado acima, pode-se tirar as seguintes conclusões:

- 1) a venda de coisa atual – fração ideal do terreno – pode acontecer e faz parte do contrato de incorporação imobiliária. Todavia, para caracterizar tal instituto, a fração ideal do terreno deve estar vinculada à construção de unidade autônoma em edificação, bem como representar a fração ideal das partes comuns do condomínio – coisas futuras.
- 2) sendo unidades a serem construídas ou em construção, o objeto do contrato é coisa futura, prevista no art. 483⁸ do Código Civil;
- 3) a simples venda de fração ideal de terreno, sem estar vinculada à edificação em condomínio, não se caracteriza como incorporação imobiliária;
- 4) o mesmo pode-se dizer em relação à venda de unidade autônoma de condomínio já concluída, pois estaríamos apenas diante de uma compra e venda comum, que foge à definição jurídica do instituto.

Quanto à fase da construção, a legislação especial prevê a possibilidade de o incorporador promover diretamente a construção, contratar a construção, caso em que os serviços serão elaborados pelo construtor, mediante empreitada

⁷ DINIZ, Maria Helena. *Tratado teórico e prático dos contratos*. 2º vol. São Paulo: Saraiva, 2002, p.11.

⁸ Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.

ou administração, ou os adquirentes contratarem diretamente com um construtor diferente do incorporador, conforme previsto no art. 48, da Lei nº 4.591/1964.

No primeiro caso, temos a incorporação a preço global, caracterizada pelo compromisso de o incorporador vender e entregar as unidades prontas, no preço e prazo ajustado no contrato, compreendendo a quota do terreno e a construção.

Nos demais casos, o construtor, seja contratado pelo incorporador ou pelos adquirentes, poderá efetuar a construção pelo regime de empreitada ou por administração.

Na empreitada, o preço da construção tem seu valor estabelecido no contrato, podendo ser fixo ou reajustável, por índice previamente determinado. Na administração, também denominada incorporação a preço de custo, a construção é contratada por estimativa e os adquirentes assumem o risco pelo aumento do preço dos insumos e da mão-de-obra.

Qualquer que seja a forma de construção, após a sua conclusão, o incorporador tem a obrigação de averbar as construções no Registro de Imóveis e constituir definitivamente o condomínio.

Extingue-se, então, a incorporação imobiliária que abrange os seguintes ajustes, nas palavras de Orlando Gomes: “a) de alienação, ainda que potencial, da fração ideal do terreno; b) de construção do edifício; c) do condomínio a ser constituído”⁹.

Portanto, o contrato de incorporação imobiliária envolve obrigações distintas, sendo tanto obrigação de dar – entrega da coisa –, quanto de fazer – construir a edificação nos moldes das especificações previstas no Memorial de Incorporação devidamente registrado no Registro de Imóveis, no prazo, no preço e nas condições do contrato.

Todavia, tais obrigações não podem ser tratadas isoladamente, pois descharacterizariam a incorporação imobiliária. Os ensinamentos de Melhim Namem Chalub sintetizam essas conclusões:

[...] Essa é a causa do negócio jurídico da incorporação: a formação de direito de propriedade sobre edificação coletiva, em frações ideais, e sobre as unidades imobiliárias integrantes dessa edificação, e, bem assim, a

⁹ Ob. cit., p. 446.

atribuição do direito sobre essas unidades às pessoas que, nos termos dos respectivos títulos, vierem a adquiri-las.¹⁰

Convém observar que estamos tratando de um contrato sinalagmático, consensual, oneroso, formal e de execução diferida. Logo, a propriedade das unidades autônomas somente se transfere aos adquirentes após a averbação da construção, a constituição do condomínio e o cumprimento das obrigações recíprocas, já que antes disso existe apenas o contrato de promessa de venda de coisa futura.

Quanto à natureza jurídica do contrato, transcreve-se a lição de Orlando Gomes:

Embora certas disposições legais deixem a impressão de que a venda da fração ideal do terreno, a construção do edifício e a instituição do condomínio conservam a independência como contratos distintos, tão interpenetrados se acham como meios jurídicos para ser alcançada certa e invariável finalidade, que se não pode duvidar de sua unificação numa espécie contratual de traços inconfundíveis. A incorporação imobiliária é hoje objeto de contrato típico.¹¹

Sendo assim, a incorporação imobiliária é um instituto jurídico com conceito, características e natureza jurídica próprios.

3. O ISS

3.1. A AUTONOMIA MUNICIPAL

Em que pese à discussão doutrinária sobre o município ser ou não um ente federado, por motivo da ausência de representação no Congresso Nacional, o certo é que a Constituição Federal de 1988 introduziu importante modificação no pacto federativo, com a inclusão indiscutível dos municípios na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil.

O constituinte brasileiro colocou os municípios em um patamar nunca antes ocupado em nossas Constituições. Os artigos 1º, 18, 29 e 30 da Constitui-

¹⁰ CHALHUB, Melhim Namem. *Da incorporação imobiliária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 139.

¹¹ Ob. cit., p. 451.

ção Federal atribuem-lhes autonomia política, normativa, administrativa e financeira, garantidas pela cláusula pétrea inserta no seu art. 60, § 4º, inciso I, que veda a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Estado.

Dentre as diversas facetas da autonomia municipal, importa ao presente estudo a autonomia financeira, decorrente da capacidade de instituir e arrecadar tributos e aplicar suas rendas, conforme previsto no art. 30, inciso III, da Constituição Federal.

Todavia, essa autonomia é limitada por regras e princípios constitucionais. A própria Constituição disciplinou o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo as competências dos entes políticos para instituírem os tributos necessários à garantia de sua autonomia financeira, mediante a adoção do critério territorial e material para tal fim.

Esse sistema viabiliza o pacto federativo e tem como principais qualidades, nas palavras do professor Ricardo Lobo Torres: “a) a equidade entre os entes públicos, com a distribuição equilibrada de recursos financeiros, em consonância com os serviços e gastos que também lhe sejam reservados; b) a autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos”.¹²

Há de se ressaltar que a competência para instituir tributos já nasce limitada pela própria configuração do sistema e das regras e princípios lá inseridos.

A Constituição não cria tributo, ela outorga poderes à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios para o exercício de sua competência tributária, dentro dos limites por ela traçados. Assim, se a própria Constituição estabelece os limites para o exercício dessa competência, o legislador infraconstitucional deve se ater a eles, por estarem todos no ápice da pirâmide normativa, na mesma origem constitucional.

No caso do ISS, o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, estabelece competência aos municípios para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar.

Portanto, o legislador constituinte elegeu duas condições para os municípios instituírem o Imposto sobre Serviços: 1) os serviços não podem ser aqueles previstos na competência dos Estados e do Distrito Federal, quais sejam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; 2) e os serviços tributáveis devem estar previamente definidos em lei complementar.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 359.

Essa última limitação provoca discussões na doutrina, pois diversos autores, dentre eles Paulo de Barros Carvalho¹³ e Roque Carrazza¹⁴, seguidores do pensamento de Geraldo Ataliba¹⁵, entendem que a definição dos serviços por lei complementar nacional afronta a primazia da Federação e a autonomia municipal. Nessa visão dicotômica, a lei complementar, prevista no art. 146, da Constituição Federal, tem as seguintes funções: a) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Uma outra corrente doutrinária, representado no pensamento de Gilberto de Ulhoa Canto¹⁶ filia-se à visão tricotômica da lei complementar em matéria tributária, dividida em três funções distintas: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

José Souto Maior Borges apresenta uma terceira alternativa, reduzindo as três funções a uma só: “dispor a norma geral sobre a legalidade tributária das pessoas constitucionais”.¹⁷ Nessa solução, a norma prevista no art. 156, inciso III, seria uma espécie do gênero ‘norma geral’ do art. 146, inciso III, ambos da Constituição Federal de 1988.

A tese desse tributarista decompõe o preceito do art. 156, III, da Constituição Federal, em duas normas distintas, melhor examinadas no item seguinte, ao tratarmos da lista de serviços do ISS.

Por enquanto, é suficiente saber que a Constituição adotou a corrente tricotômica, consoante disposições do art. 146 e seus três incisos. Assim, no âmbito do ISS, a lei complementar que definirá os serviços sobre os quais incidirá o imposto tem por finalidade, sobretudo, afastar os conflitos de competên-

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 207 a 209.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 614 e 615.

¹⁵ GERALDO, Ataliba. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 89 a 101.

¹⁶ CANTO, Gilberto Ulhoa. *Lei complementar tributária in* Cadernos de Pesquisas Tributárias, Coordenação de Ives Gandra Martins, São Paulo, v. 15, p. 02 e 03.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei nº 406/68 à LC nº 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba)*. in ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição / organizador Heleno Taveira Tôres. Barueri, SP: Manoel, 2004, p. 30.

cia, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem o Estado Federal brasileiro.

Além de afastar os conflitos de competência cabe-lhe, ainda, estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do ISS, conforme disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”; fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS; excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior; e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, com base no art. 156, § 3º, incisos I, II e III, todos da Constituição Federal.

3.2. A LISTA DE SERVIÇOS

O ISS foi introduzido no ordenamento constitucional, através da Emenda Constitucional nº 18/1965, que atribuía competência aos municípios para cobrar “o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”, mediante edição de lei complementar com a finalidade de estabelecer critérios para distinguir essas atividades daquelas previstas para o exercício da competência tributária dos Estados, através do ICM.

Já na vigência da Constituição Federal de 1967, o seu art. 25, inciso II dispunha sobre a competência de os municípios decretarem impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Coube ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, definir a lista de serviços tributáveis pelo ISS, sofrendo diversas alterações, promovidas, especialmente, pelo Decreto-lei nº 834/1969, pela Lei Complementar nº 56/1987 e pela Lei Complementar nº 100/1999.

Atualmente, vigora a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que estabelece como fato gerador do ISS a prestação de serviços constantes na lista anexa, contendo 40 itens, divididos em sub-itens, nem todos eles constitucionais.

As alterações promovidas na lista de serviços tributáveis têm por objetivo adequar as transformações verificadas nas relações jurídicas que originam a obrigação tributária, decorrentes da introdução de novos serviços no mundo dos fatos, a exemplo dos criados pela globalização e desenvolvimento tecnológico.

A lista dos serviços tributáveis tem por fundamento de validade a previsão da 2ª parte do art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Todavia, boa parte

da doutrina nacional critica veementemente tal preceito, por suposta violação ao princípio da autonomia dos municípios.

José Souto Maior Borges, no artigo mencionado no item anterior¹⁸, apresenta uma solução interessante para o conflito, partindo da premissa que o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, engloba um único preceito com duas normas distintas.

Para esse tributarista, a primeira parte do artigo, norma constitucional de eficácia plena, seria dirigida aos municípios, através da outorga para a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados.

A segunda parte do artigo, norma constitucional de eficácia contida, seria destinada à União para, mediante lei complementar, definir tais serviços. Nesse caso, como norma geral de direito tributário, a lei teria como finalidade estabelecer critérios parciais vinculantes para a legislação ordinária municipal instituir o tributo, somente naquelas hipóteses em que poderia haver conflito de competência com o ICMS.

Nos demais casos de prestação de serviços, excetuados, logicamente, os já previamente atribuídos pela Constituição aos demais entes federados, os municípios teriam autonomia para instituir a cobrança do ISS, com fundamento na 1ª parte do art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Com base nessa tese, o tributarista pretende afastar de vez a discussão em torno de a lista de serviços ser taxativa ou exemplificativa, propondo a taxatividade para as hipóteses de solução dos conflitos de competência com os Estados e nos demais casos a relação seria meramente exemplificativa, podendo os municípios exercer a competência plena de tributar serviços de qualquer natureza.

Em que pese os ponderáveis argumentos dos doutrinadores, a jurisprudência adotou entendimento contrário, defendendo a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar.

Desde a edição do Decreto-lei nº 406/1968, o Supremo Tribunal Federal¹⁹ decidiu pela taxatividade da lista de serviços, embora admitindo a possibilidade de uma interpretação ampla e extensiva de seus itens, sobretudo naqueles em que a lista referia-se aos serviços congêneres.

¹⁸ Idem.

¹⁹ RE 71.177/SP, Ministro Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121; RE 77.183/SP, Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490; RE 100.858/PE, Ministro Carlos Madeira, RTJ 117/214; RE 90.183/SP, Ministro Thompson Flores, RTJ 93/404; RE 105.477/PE, Ministro Francisco Rezek, RTJ 115/925.

Ressalte-se que esse entendimento remonta ao tempo em que os municípios não detinham a autonomia conferida pela atual Constituição, nem faziam parte da Federação, possuindo apenas um governo próprio e competência exclusiva.

Todavia, mesmo após a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal permaneceu com o entendimento sobre a taxatividade de lista de serviços, consoante decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ²⁰, julgado em 13 de dezembro de 2005.

Na parte relativa aos serviços definidos em lei complementar, transcreve-se as lições do Ministro Carlos Velloso, ao proferir seu voto como relator do recurso extraordinário supramencionado:

O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III).

(...)

Os serviços que poderão ser tributados pelo ISS são, em princípio, todos os serviços, menos os que estão compreendidos no art. 155, II. Mas o citado preceito constitucional, inciso III do art. 156, acrescenta a cláusula “definidos em lei complementar”. É dizer, todos os serviços definidos em lei complementar, menos os compreendidos no art. 155, II, poderão ser objeto do ISS.

Dir-se-á que estamos fazendo interpretação gramatical. Não. A interpretação é sistemática e teleológica. É que a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isto ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º), erigido, pelo constituinte originário, em cláusula pétrea ou limitação mate-

²⁰ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. – É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. – Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. – RE conhecido e provido. (RE 361.829-6/RJ. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 24/02/2006).

rial ao constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I). A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõem o Estado Federal, garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo.

Depreende-se da lição do Ministro Carlos Velloso o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a definição dos serviços tributáveis pelo ISS não afronta a autonomia municipal. Ao contrário, a lei complementar teria a função de garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo.

Neste ponto, é importante retomar a lição de José Souto Maior Borges, embora com algumas ressalvas. Na sua proposta, a primeira parte do preceito contido no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, contém uma norma de eficácia plena, ou seja, “desde a entrada em vigor da constituição, produz, ou tem possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta ou indiretamente, quis regular”²¹, no dizer do constitucionalista José Afonso da Silva.

A referida norma está dirigida ao legislador infraconstitucional, determinando o critério material da incidência do imposto municipal sobre a prestação de serviços. Nunca é demais lembrar que a Constituição apenas outorga poder ao município para instituir o tributo no exercício de sua competência tributária.

Entretanto, o critério material é insuficiente para gerar o fato jurídico tributário, faltando-lhe elementos essenciais à sua caracterização, dentre os quais o critério quantitativo, reservado à lei complementar, por disposição do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição.

Para José Souto Maior Borges, a lei complementar teria a função de definir ou regular uma limitação constitucional ao poder de tributar, complementando a Constituição apenas nos casos de conflito de competência com o ICMS, classificando a norma contida na 2ª parte do art. 156, inciso III, da Constituição Federal como de eficácia contida.

No dizer do constitucionalista José Afonso da Silva, as normas constitucionais de eficácia contida “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou mar-

²¹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 101.

gem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”²².

Em contra-ponto, a norma constitucional de eficácia jurídica limitada, impositiva e de princípio institutivo, seria aquela em que “o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”.²³ Em relação às condições gerais de aplicabilidade das normas constitucionais de princípio institutivo, o constitucionalista assevera “que elas são aplicáveis, independentemente da lei prevista, enquanto possam, o que se percebe pela configuração de elementos autônomos que contenham”.²⁴

Diante da classificação apontada, discordamos do professor Souto Maior Borges, pois a hipótese de incidência do ISS não está plenamente regulada na Constituição. Portanto, a norma contida no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, seria de eficácia limitada, tendo em vista que o critério material não fornece todos os elementos necessários à ocorrência do fato jurídico tributário.

A norma constitucional de eficácia jurídica limitada enquadra-se mais precisamente na interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, pois o constituinte teve o cuidado de atribuir competência ao legislador municipal para estruturar definitivamente a instituição desse tributo, com todos os demais critérios necessários à exação – temporal, espacial, base de cálculo, alíquota, mas tomando por critério material os serviços definidos na lei complementar nacional, conforme lista que foi considerada taxativa.

A realidade dos municípios brasileiros justifica a posição do Supremo Tribunal Federal. Se considerarmos que a lista prevista na Lei Complementar nº 116/2003, editada pelo Congresso Nacional, contém inúmeras inconstitucionalidades, ao relacionar atividades que não têm características de prestação de serviços, certamente haveria um caos se os mais de 5.000 (cinco mil) municípios relacionassem cada um os seus “supostos” serviços tributáveis, sem qualquer esquema geral de estruturação.

Daí a importância, em termos de política tributária, de lei complementar definir os serviços tributáveis, mediante aprovação do Congresso Nacional,

²² Ob. cit., p. 116.

²³ Ob. cit., p. 126.

²⁴ Ob. cit., p. 135.

dando uma certa uniformidade ao tratamento tributário da prestação de serviços.

3.3. SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS

Embora a taxatividade da lista de serviços tributáveis pelo ISS tenha sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, não significa dizer que toda atividade ali relacionada tenha a natureza jurídica de prestação de serviço.

O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve, sem subordinação. É todo o esforço humano – fazer – desenvolvido em favor de outrem, de forma que o prestador fornece uma utilidade ao tomador do serviço.

Serviço de qualquer natureza é um conceito utilizado pela Constituição segundo as definições do direito civil, mas desde que possua efetivamente natureza jurídica de serviço, como conceituado anteriormente.

Todavia, nem todo serviço pode ser tributado por meio do ISS. Vale lembrar que o serviço tributável é a prestação do esforço humano em favor de terceiro com conteúdo econômico, sem subordinação e dentro da demarcação constitucional – art. 156, inciso III, da Constituição Federal – e das demais limitações constitucionais, incluindo o princípio da imunidade recíproca, que permite excluir os serviços públicos, passíveis da incidência de taxas.

Além das limitações supramencionadas, deve-se abrir um parêntese para discorrer sobre o campo de incidência do ICMS como definido na Constituição Federal, a teor do seu art. 155, inciso II, que atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Sendo assim, o ISS poderá ser instituído sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, consoante dispõe o art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

A primeira distinção é fácil de se perceber. Sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidirá o ICMS, de competência estadual. Os demais serviços serão tributados pelo ISS, desde que previamente definidos em lei complementar.

O problema surge quando há fornecimento de mercadoria com concomitante prestação de serviços. Nesse caso, o constituinte fornece a solução ao

delimitar o campo de incidência do ICMS no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, determinando que o imposto incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios. Nesse caso, o ICMS incidirá sobre a totalidade da operação.

Estando definidos em lei complementar, os serviços prestados com concomitante fornecimento de mercadorias sofrerão a incidência do ISS, destacando-se o valor da operação com mercadoria, que sofrerá a incidência do ICMS.

Conseqüentemente, o ISS incidirá somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, terá por objeto operações relativas à circulação de mercadoria, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviços, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito à incidência do ISS.

Ressalte-se que a tributação de serviços tem como hipótese de incidência ou fato gerador tão-somente a obrigação de fazer, afastando-se os fatos geradores decorrentes de obrigações de dar.

Esse foi o entendimento do Pleno do Supremo Tribunal Federal para afastar a incidência do ISS sobre locação, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP²⁵, declarando inconstitucional o item 79 – locação de bens móveis – da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1964, com as redações posteriores.

Fundamenta tal decisão o fato de a locação constituir uma obrigação de dar, não caracterizada como uma obrigação de fazer, esta sim passível de incidência do ISS, pois não cabe à legislação tributária afastar o conceito de um instituto de direito privado utilizado pela Constituição Federal, para delimitar a competência dos municípios.

Por essa razão, o Presidente da República, usando de sua prerrogativa constitucional, vetou a locação de bens móveis – subitem 3.01 – da atual lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

²⁵ EMENTA: TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. RE Nº 116.121/SP, rel. Min. Octavio Gallotti, rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio. DJU 25/05/2001).

3.4. O ART. 110 DO CTN

O direito civil sedimentou-se, ao longo da história da humanidade, sempre voltado à defesa do indivíduo no campo das relações privadas, apresentando um caráter mais permanente e que remonta ao Império Romano.

O direito constitucional, ao contrário, é bem mais novo e sofre influência bem mais direta das vicissitudes de cada momento histórico, percorrendo um caminho mais curto do que o direito civil, até sedimentar o papel da constituição como “norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa”, no dizer de Hans Kelsen.²⁶

Nesse momento deu-se, então, o processo de constitucionalização dos princípios fundamentais do direito civil ao plano constitucional. Todavia, seguindo o ditado de que “antiguidade é posto”, ainda hoje alguns renitentes teimam em interpretar a Constituição segundo o Código Civil.

A interpretação correta do Código Civil segundo a Constituição é fenômeno recente no Brasil, talvez decorrente da pouca legitimidade de nossas efêmeras Constituições.

Situado esse contexto, passa-se ao art. 110 do Código Tributário Nacional, que remonta ao ano de 1966, fruto do Projeto nº 4.834, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, ainda na vigência da Constituição de 1946, alterada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

O art. 110 do Código Tributário Nacional possui a seguinte redação:

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.

Segundo as palavras do tributarista Aliomar Baleeiro, “Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária”.²⁷

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 217.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizadora Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 688.

A regra do Código Tributário Nacional confirma a apreensão dos institutos milenares do direito civil no processo de constitucionalização. Se levarmos em conta o momento da elaboração do mencionado dispositivo legal, percebe-se a preocupação do legislador em garantir a interpretação do direito civil em face da Constituição, numa época em que prevalecia a interpretação da Constituição segundo o direito civil.

Atualmente, a regra pode ser interpretada de outra maneira, direcionada ao legislador infraconstitucional, para fazer a vontade da norma fundamental no exercício da competência tributária, no que diz respeito aos institutos do direito civil absorvidos pela Constituição.

Nas palavras do tributarista Luciano Amaro:

A matéria, claramente é de definição de competência, e, a nosso ver, enquadra-se nas atribuições que a Constituição outorga à lei complementar para regular as chamadas ‘limitações constitucionais do poder de tributar’, que, em última análise, são normas sobre o exercício da competência tributária. Cuida-se de explicitar, em suma, que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado utilizados para definir aquele campo.²⁸

No caso do ISS, a Constituição outorga poderes aos municípios para tributar a prestação de serviços, tal como entendida no direito civil, já que a competência tributária é exercida com base nesse critério material.

Conforme exposto no item 3.3, os serviços tributáveis pelo ISS são aqueles que envolvem uma obrigação de fazer, “é um esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”, nas palavras de Aires Barreto.²⁹

No atual Código Civil, a prestação de serviços é conceituada no art. 594, como “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial ... contratada mediante retribuição”.

A matéria é importante ao presente estudo, pois a incorporação imobiliária é, sem dúvida, um instituto do direito privado com natureza jurídica e caracte-

²⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 216.

²⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 62.

terísticas próprias. Avaliar se ela pode ser caracterizada como prestação de serviço e, portanto, tributável pelo ISS, ou, tratando-se de um contrato complexo, se poderia ser desmembrado para ser tributado em cada etapa do processo ou, por fim, se caberia a incidência do imposto sobre a totalidade da atividade, que envolve obrigação de dar e de fazer, é assunto para o próximo capítulo.

Ressalte-se que a análise das três possibilidades aventadas passa pelo cotejo do art. 110 do Código Tributário, no que tange à competência tributária dos municípios.

4. A INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA E O ISS

4.1. A COBRANÇA PELOS MUNICÍPIOS

Atualmente, a Lei Complementar nº 116/2003 dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, cumprindo as funções previstas na Constituição Federal como norma geral de direito tributário, bem como definindo os serviços tributáveis pelo ISS.

A referida Lei contempla uma lista com a relação dos serviços sujeitos à incidência do ISS, dentre os quais se encontra o item 7, englobando “Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres”.

O subitem 7.02 detalha os serviços de engenharia e possui a seguinte redação:

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).

Muito embora a lista não relacione a incorporação imobiliária dentre os serviços tributáveis pelo ISS, alguns municípios estão cobrando o imposto, com base na dicção do referido subitem, enquadrando essa atividade específica nos serviços de execução por administração ou empreitada de obras de construção

civil, sem qualquer distinção para os casos em que o incorporador também realiza, ele próprio, a construção.

Vimos anteriormente que a incorporação imobiliária tem por finalidade a constituição de um condomínio edilício e o incorporador tem a obrigação de realizar a construção para alienação das edificações, mas tem as seguintes opções: a) ele mesmo realizar essa tarefa; b) contratar um construtor; e c) os adquirentes contratarem diretamente a construção. Essa tripla possibilidade traz reflexos diretos na hipótese de incidência do ISS.

Nas opções “b” e “c” é mais fácil visualizar a hipótese de incidência do ISS. Quando o incorporador contrata uma construtora para realizar a obra, seja mediante empreitada ou administração, incidirá o ISS, pois o construtor estará prestando um serviço ao incorporador, constante no subitem 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

O mesmo ocorre quando os adquirentes contratam uma construtora, diferentemente da incorporadora, para realizar a construção das edificações. O caso também recai no subitem 7.02 da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Nas duas opções, o construtor é uma pessoa física ou jurídica diferente do incorporador. Ele estará prestando uma obrigação de fazer para o incorporador ou para os adquirentes.

Traçando um paralelo com as outras ações envolvidas na incorporação imobiliária, poderíamos dizer que é o caso de o incorporador contratar uma agência de publicidade para o lançamento do empreendimento – prestação de serviço prevista no subitem 17.06 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Ou quando contrata uma corretora imobiliária para negociar o empreendimento, prestação de serviço prevista no subitem 10.05 da referida lista.

Nos exemplos acima mencionados, o incorporador é o tomador do serviço, enquanto que os contribuintes do ISS serão os prestadores dos serviços, nos termos do art. 5º, da Lei Complementar nº 116/2003, salvo na hipótese de substituição tributária prevista no art. 6º da mesma Lei.

A análise da incidência do ISS é bem mais complexa nos casos em que o incorporador é o próprio construtor das edificações e que vem recebendo tratamentos distintos, por vezes conflitantes, por parte dos municípios e também da jurisprudência.

4.2. O INCORPORADOR COMO CONSTRUTOR E O ISS

Antes de adentrar nesse assunto, é importante registrar que os contratos de incorporação imobiliária nem sempre permitem caracterizar claramente a distinção das opções antes expostas.

Todavia, quando resta devidamente caracterizado que o incorporador atua como construtor, a análise deve ser feita por três aspectos distintos: a) a prestação de serviço para si próprio; b) a posição da jurisprudência sobre a taxatividade da lista; e c) a incorporação imobiliária como um contrato típico, específico, com natureza jurídica própria.

O incorporador que atua como construtor presta um serviço para si próprio, pois o negócio jurídico de produção de um novo bem imóvel e a constituição de direitos de propriedade sobre ele, elemento finalístico da incorporação imobiliária, somente se perfectibiliza após a conclusão de todos os ajustes abrangidos em conjunto nesse instituto jurídico, quais sejam a alienação da fração ideal do terreno, a construção do edifício e sua averbação e a constituição definitiva do condomínio.

Antes disso, o adquirente possui apenas um contrato de promessa de compra e venda, que engloba a fração ideal do terreno vinculada a uma futura edificação, bem como da unidade autônoma a ser concluída. A transferência da titularidade da propriedade somente se consuma com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, conforme preceitua o art. 1.245 do Código Civil, após cumpridas todas as obrigações devidas pelas duas partes contratantes.

Ressalte-se que o § 1º do art. 1.245, do Código Civil, determina que “enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”.

Nesse sentido a lição de Melhim Namem Chalhub, para quem:

Na configuração do contrato de promessa de compra e venda, verifica-se que o promitente vendedor transmite ao promitente comprador os poderes inerentes ao *jus utendi* e ao *jus fruendi*, mas conserva para si a parte essencial dos poderes inerentes ao *jus disponendi*, pois só depois que o promitente comprador complementa o pagamento do preço é que o promitente vendedor lhe outorga a escritura de compra e venda, viabilizando a transmissão do domínio.³⁰

³⁰ Ob. cit., p. 177.

O argumento exposto encontra respaldo na jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 78.927/RJ³¹, relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro.

No seu voto, o Ministro Aliomar Baleeiro destaca:

[...]

II. O poder tributário de o Município decretar e cobrar imposto de serviço está limitado à lista que, em lei complementar, definirá quais as hipóteses taxativamente sujeitas ao tributo.

Essa lista, atualmente, integra o Dec.-lei n. 834, de 8.9.69, que, no item 19, contempla apenas a execução de construção civil etc. por “administração, empreitada ou subempreitada”. Não abrange, pois, a atividade da Recte. que compra terrenos, obtém financiamento do BNH ou de outrem, constrói por si mesma e para si mesma as casas que vende, ficando diretamente responsável para com os financiadores.

III. É um caso de integração, no sentido econômico da palavra, em que o empresário assume e acumula diferentes etapas do processo produtivo, como, por exemplo, a fábrica de açúcar que faz doces, ou a tecelagem que confecciona roupas prontas com os tecidos de sua lavra, etc.

No caso, a lei complementar poderia tributar a fase da construção, - penso – mas não o fez. Limitou o I. S. à “empreitada, subempreitada ou administração” de obra alheia.

E não cabe interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador (Código Tributário Nacional, art. 97).

O Supremo Tribunal Federal afastou, no caso concreto, a incidência do ISS sobre a incorporação imobiliária, sob o argumento de que o incorporador compra terrenos, obtém financiamento e constrói por si mesmo e para si mesmo as casas que vende. No voto proferido na ocasião, o Ministro Aliomar Baleeiro também fez referência à possibilidade de a lei complementar tributar a fase da construção da incorporação, mas essa atividade não estaria definida nos serviços tributáveis pelo ISS e, portanto, obedecendo a taxatividade da lista, não caberia uma interpretação analógica para criar essa obrigação tributária.

³¹ EMENTA: IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS – CONSTRUÇÃO PARA A PRÓPRIA EMPRESA. I. O item 19, da Lista de Serviços tributáveis pelo Município, do Dec.-lei 834/69, nos termos do art., 24, II, da CF de 1969, só abrange as construções “por empreitada, subempreitada ou administração”. II. A Lista do Dec-lei 834 é taxativa e não pode ser ampliada por analogia *ex-vi* do art. 97 do CTN. Não são tributáveis as construções que a empresa imobiliária realiza para si própria, ainda que para revender.” (RE nº 78927/RJ, Rel. Min. Aliomar Baleeiro. DJU 02/10/1974).

O posicionamento dos tribunais em relação à taxatividade da lista de serviços impede a cobrança de ISS sobre a incorporação imobiliária, pois essa atividade não está incluída entre os serviços definidos na lei complementar, nem pode ser caracterizada, exclusivamente, como serviço de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.

Mesmo acatada a tese de José Souto Maior Borges – função única da norma geral tributária – ou a dúplici função da lei complementar, segundo a doutrina majoritária, ainda assim, seria impossível aos municípios incluírem a incorporação imobiliária como prestação de serviços, passível de incidência do ISS, pois os contratos dessa espécie envolvem, indiscutivelmente, obrigação de dar – a entrega da unidade autônoma edificada em condomínio – e a obrigação de fazer – construção da edificação, predominando a primeira sobre a segunda.

Portanto, a cobrança de ISS pelos municípios nas atividades de incorporação imobiliária em que o incorporador é o próprio construtor é inconstitucional, devendo ser repelida pelo Poder Judiciário, para fazer prevalecer a norma constitucional que escolheu a prestação de serviços como critério material para a exação.

4.3. A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

A discussão sobre a incidência ou não do ISS na incorporação imobiliária não possui uma posição unânime da jurisprudência, encontrando-se precedentes no Superior Tribunal de Justiça no sentido de afastar a exigência³², bem como no sentido de ser devido o referido imposto³³.

³² EMENTA: ISS - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS. Não fica sujeito ao ISS a parte que promove construções em terrenos de sua propriedade por sua conta e risco, visto ser impossível falar-se em prestação de serviço. Recurso provido. (REsp nº.13.385/-RJ. Rel. Min.Garcia Vieira, DJ).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. I – Comprovado que a parte promovia as construções em terrenos de sua propriedade pelo sistema de incorporação, na qualidade de proprietária-incorporadora, não há falar-se em prestação de serviço, pois impossível o contribuinte prestar a si próprio o serviço desvanecido, destarte, o fato imponible do ISS. Precedentes. Recurso desprovido. (REsp nº 1.625/RJ, Rel. Min. Geraldo Sobral, DJ 25/03/1991).

³³ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. DL 406/68. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA. TABELA ANEXA AO DL 406/68. ITEM 32. Na incorporação, fundem-se dois contratos: Compra e Venda e Empreitada. Assim, o construtor-incorporador é, também, empreiteiro. Sua atividade constitui execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, correspondendo ao tipo fiscal descrito no item 32 da Tabela Anexa ao DL 406/68. ISS devido. Segurança denegada. (REsp nº 57.478/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 15/05/1995).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA. I – Na incorporação verifica-se a presença de dois contratos: o de compra e venda e o de empreitada. Portanto, não há dúvida de que o construtor também é um empreiteiro, enquadrando-se na atividade descrita no item 32 da Lista Anexa ao Decreto nº 406/68. Sendo assim, deve incidir o ISS sobre essa atividade. II – Recurso especial improvido. (REsp 746.861/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 10/04/2006).

Os precedentes citados não adentram na questão do caráter autônomo da incorporação imobiliária. Nos casos em que o Superior Tribunal de Justiça considerou indevida a incidência do ISS, filiou-se ao entendimento do Ministro Aliomar Baleeiro, exposto no item anterior, sobre a impossibilidade de prestar serviço para si próprio. A outra corrente preferiu equiparar a incorporação imobiliária à prestação de serviço de engenharia, esta sim sujeita à incidência do imposto, sem qualquer aprofundamento sobre a natureza jurídica daquele instituto de direito civil.

Em duas ocasiões, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de discutir a divergência interna, mas, por questões processuais, não foram examinados os méritos dos recursos. A primeira ocorreu no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 57.478/RJ³⁴, relatado pelo Ministro Aldir Passarinho Júnior, em que a Primeira Seção não conheceu do recurso. Mais recentemente, em julgamento proferido em 04/05/2006, a Primeira Turma conheceu parcialmente do Recurso Especial nº 619.122/MS³⁵, mas negou-lhe provimento.

³⁴ EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. INCORPORAÇÃO. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DAS UNIDADES NO CURSO DA OBRA. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÃO FÁTICA DESASSEMBELHADA. NÃO CONHECIMENTO. I – A divergência somente se configura quando os órgãos do Tribunal dão a situações fáticas rigorosamente idênticas, interpretação jurídica diversa. II – Tal não acontece quando o acórdão embargado entendeu legítima a incidência do ISS sobre a incorporação imobiliária em caso de venda das frações ideais com a obrigação de a empresa alienante edificar o prédio com suas unidades residenciais autônomas, enquanto o aresto paradigma examinou questão de fato distinta, em que a construtora edificou em imóvel próprio, somente procedendo à venda a terceiros ao final, após a conclusão da obra. III – Embargos de divergência não conhecidos. (REsp nº 57.478/RJ, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, DJ 30/11/1998).

³⁵ EMENTA: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUTORA-INCORPORADORA. TRIBUNAL DE ORIGEM. ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, DESPROVIDO. 1. À falta do indispensável prequestionamento, não merece ser conhecido o recurso especial, no ponto em que se alega violação dos arts. 1º da Lei 1.533/51 e 97, IV, do CTN. Incidência dos enunciados das Súmulas 282 e 356/STF. 2. Não se conhece do recurso especial em relação à alegada ofensa aos arts. 146, III, a, 150, I, e 156, III, da Constituição Federal, porquanto desvia-se da competência do Superior Tribunal de Justiça o exame de eventual violação de dispositivos constitucionais, ainda que para fins de prequestionamento. 3. A jurisprudência desta Corte consagra entendimento no sentido de que “na incorporação fundem-se dois contratos: compra e venda e empreitada” (REsp 57.478/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15.5.1995). Desse modo, o construtor-incorporador é também empreiteiro, cuja atividade corresponde ao tipo fiscal descrito no item 32 da tabela anexa ao Decreto-lei 406/68, incidindo, portanto, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. 4. Essa jurisprudência, no entanto, formou-se neste Tribunal ao lado de outra que excluía a incidência de tal imposto quando a construção era promovida em terreno de propriedade do próprio construtor-incorporador, por sua conta e risco. 5. O Tribunal de origem, com base no conjunto fático-probatório inserto nos autos, entendeu pela incidência do ISS nos serviços prestados pela construtora-incorporadora, sob o fundamento de que a atividade por ela empregada na construção da obra possuía natureza de empreitada, portanto, prevista no item 32 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68. Desse modo, a pretensão da recorrente em rediscutir os fatos e as provas em que se embasaram as instâncias de origem para considerar devido o ISS é inviável em sede de recurso especial, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.” 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. (REsp nº 619.122/MS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 25/05/2006).

Embora não haja uma discussão aprofundada em torno da autonomia do instituto jurídico da incorporação imobiliária, alguns elementos colhidos dos julgados permitem retirar duas conclusões:

- 1) as decisões desfavoráveis à incidência do ISS têm como fundamento a titularidade do imóvel, sendo impossível a exigência do imposto quando o serviço é prestado para si próprio;
- 2) nas decisões favoráveis à incidência do ISS, o Superior Tribunal de Justiça tomou por fundamento a mera equiparação da incorporação imobiliária à prestação de serviço de execução, por empreitada ou administração, de obra de construção civil.

A fundamentação no primeiro caso é apenas um dos aspectos da presente análise, que afasta a incidência do ISS sobre a incorporação imobiliária no caso do incorporador assumir a função de construtor.

Entretanto, discordando do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, entendemos que a segunda conclusão não resiste a um aprofundamento jurídico sobre a questão, seja porque não há previsão na lista de serviços para a atividade de incorporação imobiliária, seja porque uma atividade tão complexa não pode ser equiparada a uma simples construção por empreitada ou administração.

Nesse caso, as decisões do Superior Tribunal de Justiça terminaram por criar, por analogia, uma obrigação tributária, violando o princípio da legalidade tributária, bem como o § 1º do art. 108, do Código Tributário Nacional, que veda o emprego da analogia que resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Utilizando a lição de Noberto Bobbio³⁶, pode-se dizer que a diferença entre a analogia e a interpretação extensiva repousa no critério de seus efeitos. Na analogia, existe a criação de uma nova norma para casos não previstos por esta. Na interpretação extensiva, simplesmente se alarga o alcance da regra dada, redefine-se um termo, mas a norma aplicada é sempre a mesma.

Portanto, mais acertadas parecem as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, nos julgamentos dos Agravos de Instru-

³⁶ BOBBIO, Noberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 4ª ed. Brasília: Edunb, p. 155 e 156.

mento nº 2001.000215-4³⁷ e nº 01.000307-0³⁸, relatados pela Desembargadora Célia Smith e pelo Desembargador Rafael Godeiro, respectivamente.

No primeiro precedente citado, a Relatora fundamentou sua decisão no fato de a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1968, modificada pela Lei Complementar nº 56/87, não incluir a construção de imóveis mediante incorporação imobiliária entre os serviços listados.

Afastou, assim, o argumento do município, no sentido de que o ISS incidiria sobre a execução da obra em regime de incorporação sempre que os imóveis fossem alienados no decorrer da construção, pois nessa ocasião o incorporador passaria a qualificar-se como empreiteiro dos novos adquirentes.

O julgamento do Agravo de Instrumento nº 01.000307-0, relatado pelo Desembargador Rafael Godeiro também utiliza o mesmo argumento.

Os fundamentos citados utilizam a taxatividade da lista de serviços da lei complementar prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, para afastar a incidência do ISS sobre incorporação imobiliária, desvinculando-a da construção civil pura e simples. De qualquer forma é um reconhecimento da autonomia desse instituto jurídico.

Recentemente, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte reconheceu o caráter autônomo da incorporação imobiliária, com natureza jurídica própria, no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Ins-

³⁷ EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO CONTRA DECISÃO QUE DEFERIU MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO CAUTELAR INOMINADA. PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO TRANSFERIDA PARA O MÉRITO. 1. A Lei Complementar nº 104D 2001, alterou o inciso V, do art. 151, do CTN, passando a admitir como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a concessão de medida liminar em ação cautelar. 2. Examinando a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, modificada pela Lei Complementar nº 56D 87, é possível verificar que o imposto sobre serviços não incide sobre a construção de imóveis por incorporação. 3. Precedentes deste Tribunal e do Superior Tribunal de Justiça. 4. Recurso conhecido e improvido (Agravo de Instrumento nº 2001.000215-4. Rel. Des. Célia Smith, DJ 04/10/2002)

³⁸ EMENTA: PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. Agravo de Instrumento interposto contra decisão “a quo”, concessiva de liminar cautelar, determinando que a Agravante se abstenha em inscrever a Agravada na dívida ativa do Município, bem como que forneça as certidões requeridas, até o julgamento final da Ação Anulatória ou ulterior deliberação. Os tributos somente podem ser instituídos ou aumentados através de lei (Art. 150, I, da CF). Inexistindo previsão legal para a cobrança de ISS sobre a construção de imóveis, através de incorporação imobiliária, não pode o Fisco Municipal exigir a sua incidência sobre tais empreendimentos. Configuração do “fumus boni iuris” e do “periculum in mora”, necessários à concessão da liminar cautelar. Decisão mantida. Agravo conhecido e improvido. (TJRN, 2ª Câmara Cível, AI nº 01.000307-0, rel. Des. Rafael Godeiro, j. 11D 05D 2001, v. u., DJ de 07D 06D 2001)

trumento nº 2005.006401-6/0001.00³⁹, conforme voto do Relator, Desembargador Cláudio Santos, nos termos seguintes:

O agravante argumentou que a empresa agravada atuava administrando obras sob o regime de empreitada, atividade essa que constitui fato gerador do ISS, razão pela qual requereu o prosseguimento dos processos administrativos já instaurados, de forma a possibilitar a cobrança do imposto devido.

Em que pesem os argumentos delineados pelo agravante, não restou configurada a relevância da fundamentação, eis que inexistente o fato gerador da obrigação tributária.

Conforme já ressaltado na decisão recorrida, são contribuintes do ISS todas as pessoas que prestam serviços, isto é, que forneçam trabalho, aluguem bens imóveis ou cedam direitos. Os pressupostos para a existência do contribuinte estão consignados nos seguintes elementos: efetiva prestação de serviços, habitualidade da atividade e autonomia no seu exercício.

No caso em tela, verifica-se que a construtora não está realizando qualquer prestação de serviço, pois que, na verdade, sua atividade constitui a edificação, construção de unidades imobiliárias, com a posterior exposição deste produto à venda, de forma que se o consumidor desejar adquiri-lo poderá efetuar a sua compra.

Não existe, portanto, qualquer prestação de serviço, pois não há vínculo de subordinação a futuro e eventual adquirente, até mesmo porque a figura do comprador, por ocasião da construção do imóvel, muitas vezes é incerta e desconhecida.

Ademais, o fato de a empresa agravada ter encontrado comprador para seu produto antes de sua finalização, em hipótese alguma pode modificar a natureza de sua atividade, pois o adquirente não contrata um serviço, não celebra um contrato para a construção de um imóvel, ele compra, adquire um produto devidamente individualizado, fato, inclusive, bastante

³⁹ EMENTA: Processual Civil. Agravo Regimental. Decisão que negou efeito suspensivo ao Agravo de Instrumento. Decisão *a quo* que determinou a suspensão da cobrança de ISS e suspendeu a inscrição do contribuinte na dívida ativa municipal. Ausência de relevância da fundamentação. Inexistência de fato gerador do ISS. Empresa de construção civil em atividade de incorporação. Não configuração da prestação de serviço. Recurso conhecido e improvido. (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 2005.006401-6/0001.00. Rel. Des. Cláudio Santos, DJ 11/03/2006)

comum no ramo imobiliário, em que as construtoras lançam empreendimentos e iniciam as vendas de suas unidades antes mesmo do início da obra.

Desta forma, impossível se torna a reforma da decisão recorrida, no intuito de conceder-se o efeito suspensivo ao recurso, uma vez que inexistente a relevância da fundamentação.

Depreende-se dos argumentos utilizados que ao adquirir um imóvel sob o regime de incorporação imobiliária, o comprador não contrata um serviço, mas adquire um produto devidamente individualizado, segundo as características previamente definidas no memorial de incorporação.

Todavia, verifica-se no teor do voto uma referência ao aspecto temporal da venda que, por vezes, tem causado decisões conflitantes na jurisprudência, pois alguns intérpretes têm entendido que a incorporação imobiliária somente se caracteriza se a venda das unidades for efetuada após a construção, fato que justificaria a utilização dos recursos próprios do incorporador-construtor.

Nesse ponto, convém abordar novamente o parágrafo único do art. 28, da Lei nº 4.591/1964, na parte em que estabelece que a incorporação imobiliária tem o intuito de promover e realizar a construção de edificações em condomínio. Vale lembrar, aqui, as palavras de Maria Helena Diniz⁴⁰, quando diz que a incorporação é um empreendimento que visa obter capital para a construção do prédio.

Ora, como o objetivo da Lei é reduzir o déficit habitacional através da constituição de condomínio e a incorporação imobiliária encerra-se com a sua constituição definitiva, qualquer venda de unidade autônoma após essa última etapa é simples compra e venda de imóvel sob regime de condomínio edilício.

A utilização de recursos do incorporador ou dos adquirentes, mediante financiamento ou não, também não desnatura a incorporação imobiliária, pois o próprio legislador ordinário prevê a possibilidade de financiamento, conforme disposição do § 11 do art. 31-A⁴¹, da Lei nº 4.591/1964, incluído pela Lei nº

⁴⁰ Ob. cit. p. 11.

⁴¹ Art. 31-A. A critério do incorporador, a incorporação poderá ser submetida ao regime de afetação, pelo qual o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados, manter-se-ão apartados do patrimônio do incorporador e constituirão patrimônio de afetação, destinado à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes.

[...]

§ 11. Caso decidam pela continuação da obra, os adquirentes ficarão automaticamente sub-rogados nos direitos, nas obrigações e nos encargos relativos à incorporação, inclusive aqueles relativos ao contrato de financiamento da obra, se houver.

10.931/2004, que introduziu o patrimônio de afetação na incorporação imobiliária.

5. UMA NOVA ABORDAGEM

O art. 110 do Código Tributário Nacional tem a função de relembrar ao legislador e ao intérprete que a legislação 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, para definir competência tributária.

Se o constituinte elegeu a prestação de serviço como critério material para a incidência do ISS, não há como desmembrar um instituto jurídico autônomo, para fazer prevalecer apenas uma das atividades envolvidas na sua consecução.

Vale lembrar que a tributação tem conteúdo econômico, ou seja, o tributo incide sobre determinada atividade que expresse valor econômico. A opção por privilegiar uma espécie do gênero afeta diretamente a base de cálculo do tributo.

Tomando-se um exemplo prático: a incorporação imobiliária envolve contrato de compra e venda e de construção; se o incorporador for o construtor, o preço da unidade exposta à venda deve incluir os custos com a aquisição do terreno, a construção e todas as demais atividades envolvidas, inclusive o lucro.

Se a opção do legislador ou mesmo do intérprete for tributar unicamente a construção através do ISS, deveria excluir os demais elementos relacionados à atividade de incorporação imobiliária, sob pena de descaracterizar o perfil da prestação de serviços. Todavia, essa não parece ser a alternativa adequada, pois se encontrariam dificuldades enormes em quantificar a base de cálculo, elemento integrante da regra-matriz constitucional do tributo.

Amílcar Falcão traz ensinamento aplicável a esse entendimento: “Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. [...] Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo”.⁴²

⁴² FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 78 e 79.

Além de desnaturar o tributo, a base de cálculo incluindo elementos não pertinentes à prestação de serviço, pode levar, eventualmente, o município a invadir a competência tributária de outro ente federativo.

Essa discussão relembra os conflitos sobre a incidência do ISS ou do ICMS na prestação de serviços com concomitante fornecimento de mercadoria, em que o próprio constituinte forneceu a solução na disposição do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988.

Todavia, a proposta de uma nova abordagem não estaria completa sem a referência à tese do professor Paulo de Barros Carvalho sobre a regra-matriz tributária, desmembrada em hipótese de incidência – antecedente – e fato jurídico tributário – conseqüente.

A previsão legal da hipótese tributária, de âmbito abstrato, em relação à incidência do ISS é a prestação de serviços, excluídos os de competência dos Estados. No conseqüente, a ocorrência do fato jurídico tributário e a geração dos efeitos jurídicos somente ocorrerão se preenchidos todos os critérios para sua caracterização.

Os critérios presentes na regra-matriz tributária são classificados por Paulo de Barros Carvalho em material, espacial e temporal – no antecedente – e pessoal e quantitativo – no conseqüente.

Até o presente momento, o trabalho esteve restrito à análise da hipótese de incidência do ISS sobre a incorporação imobiliária, em termos de exercício da competência tributária dos municípios, mas especialmente em relação ao critério material, núcleo da descrição fática, que no caso do ISS é a prestação de serviços.

Entretanto, a análise do critério temporal pode oferecer importantes subsídios para a conclusão do presente estudo sobre a tributação da incorporação imobiliária pelos municípios.

Paulo de Barros Carvalho compreende o critério temporal da hipótese tributária “como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.⁴³

⁴³ Ob. cit., p. 258 e 259.

O Código Tributário Nacional trata do critério temporal no art. 116, separando o momento de ocorrência do fato jurídico tributário com base na situação de fato e na situação jurídica, nos termos seguintes:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No caso da incorporação imobiliária, tem aplicação o art. 116, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois se trata de uma situação jurídica regulada por lei especial do direito civil. Sendo assim, o fato jurídico tributário somente se dá quando estiverem definitivamente constituídos e integrados todos os elementos dessa atividade.

Nesse ponto, os estudos desenvolvidos pelo tributarista Amílcar Falcão fornecem elementos, que podem afastar a incidência do ISS sobre a incorporação imobiliária, quando a construção for realizada pelo próprio incorporador.

Em sua obra “Fato gerador da obrigação tributária”, Amílcar Falcão classifica os fatos geradores segundo vários critérios, assim sintetizados: estrutura, formação, integração ou constituição no tempo.

Analisando o fato gerador do ponto de vista estrutural, esse tributarista classifica-o em simples e complexo. “No primeiro caso, teremos um fato isolado, único e singelo [...] No caso do fato complexo, ter-se-á em presença u’ a multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir, para repetir as expressões de Mario Bracci, uma unidade teleológica objetiva. Se o fato gerador consistir em um fato complexo ou, como o designamos na definição, em um conjunto de fatos, evidente é que a produção do efeito jurídico genético sobre

a relação tributária somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos”⁴⁴.

As palavras parecem encaixar-se como uma luva ao caso de incorporação imobiliária, que envolve uma multiplicidade de fatos congregados pelo incorporador, com a finalidade de constituição de um condomínio edilício.

Os diversos fatos, ações ou contratos envolvidos na busca dessa finalidade somente podem dar origem a uma relação tributária, quando estiverem integrados todos os elementos, com a conclusão da obra, a averbação da construção e a constituição do condomínio.

Fechada a cadeia produtiva, não se pode falar em relação tributária baseada na incidência do ISS, pois a conclusão da incorporação imobiliária somente se opera com a obrigação de dar – entregar a unidade autônoma em regime de condomínio edilício, prevalecendo sobre a obrigação de fazer, que é apenas um meio para esse fim.

Quanto à classificação do fato gerador em razão da integração ou formação no tempo, Amílcar Falcão classificou-o em instantâneo e complexo, também chamado de completivo, continuativo, periódico ou de formação sucessiva, a despeito da crítica formulada por Paulo de Barros Carvalho, comentada mais adiante.

Nas palavras de Amílcar Falcão “Instantâneos são os fatos geradores – ‘obrigações tributárias simples, no que respeita ao fato gerador’, no dizer de Merk – que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. [...] Complexivos ou periódicos (*fattispecie continuative*, segundo Vanoni) são os fatos geradores – ‘obrigações tributárias complexas, no que respeita ao fato gerador’ – cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (*Zeitabschnitt, Steuerabschnitt, período d’imposta*) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados”⁴⁵.

O autor traz como exemplo o antigo imposto de lucros imobiliários, que incidia sobre a diferença entre o valor de aquisição e o de venda do imóvel e que era devido na venda deste, quando ocorresse a quitação do respectivo preço – o que atualmente ocorre na apuração do imposto de renda sobre ganho de capital – classificando-o como fato gerador complexo, incidindo sobre um

⁴⁴ Ob. cit., p. 68.

⁴⁵ Ob. cit., p.70 e 71.

valor global cujo ciclo de formação se inicia no momento da aquisição do imóvel e só vai aperfeiçoar-se quando da alienação.

Paulo de Barros Carvalho critica essa classificação, pois, na sua visão, “o acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada”, para concluir que “antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária”.⁴⁶

Conjugando-se as duas teses e aplicando-se o art. 116, inciso II, do Código Tributário, chega-se à conclusão da impossibilidade de ocorrência do fato gerador (fato jurídico tributário na visão de Paulo de Barros Carvalho) do ISS na atividade de incorporação imobiliária em que o incorporador é também o construtor, pois o fato complexo não permite desmembrar as várias etapas desse instituto jurídico para tributar exclusivamente a prestação de serviços.

Tal raciocínio encontra guarida também no critério quantitativo do conseqüente, conforme exposto no item 4.1 desse capítulo, pois a base de cálculo de um imposto não pode incluir elementos de outra hipótese de incidência, sob pena de distorção do fato jurídico tributário e descaracterização do tributo e, até mesmo, de invasão de competência tributária.

Impossível tributar isoladamente a etapa da construção prestada pelo próprio incorporador, pois o fato deve guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese, especialmente quando se trata de uma situação jurídica regulada por outro ramo de direito.

Nunca é demais relembrar os ensinamentos do professor Paulo de Barros: “Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida”.⁴⁷

Portanto, desprezar as características da incorporação imobiliária para tributá-la como mera prestação de serviços é afastar a finalidade para qual o legislador pátrio instituiu-a, qual seja, a atividade destinada à constituição de

⁴⁶ Ob. cit., p. 265.

⁴⁷ Ob. cit., p. 244.

condomínio edilício, conforme exposto no início deste trabalho e tão bem colocado na lição do advogado Melhim Namem Chalub.

Decompor um instituto jurídico meramente para efeito tributário é abandonar a interpretação teleológica e sistêmica do direito, além de clara violação aos arts. 150, inciso I, e 156, inciso III, da Constituição Federal, além dos arts. 108, § 1º, 110 e 116, inciso II, todos do Código Tributário Nacional.

6. CONCLUSÃO

A incorporação imobiliária é um instituto jurídico do direito civil com características e natureza jurídica próprias, criado pelo legislador ordinário para reduzir o déficit habitacional, através da constituição de condomínio edilício, com a concentração de unidades autônomas em menor espaço físico.

Para atingir tal objetivo, a incorporação imobiliária abrange três ajustes integrados: a alienação, ainda que potencial, da fração ideal do terreno; a construção do edifício; e a constituição do condomínio.

Em relação à construção, o incorporador poderá executar ele próprio, contratar um construtor ou este ser contratado diretamente pelos adquirentes. Por causa dessas diversas facetas do contrato de incorporação, verifica-se uma certa confusão na posição dos municípios, que passam a exigir o ISS sobre a construção, independente da forma de contratação, levando a discussão aos tribunais, sem uma posição ainda definitiva sobre a questão.

Quando o construtor é contratado pelo incorporador ou pelos adquirentes, haveria incidência do ISS, pois o prestador do serviço seria pessoa distinta do tomador – incorporador ou adquirentes.

No caso em que o incorporador assume também a função de construtor, não haveria incidência do ISS, pelos seguintes motivos: ocorrência de prestação de serviço para si próprio; posição da jurisprudência sobre a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003; e incorporação imobiliária como um contrato típico, específico, com natureza jurídica própria.

A prestação de serviço para si próprio não é alcançada pelo ISS, posto que prestar serviço pressupõe o fazer algo em prol de outro. Não há que se falar em tributar uma atividade que o executor presta para si mesmo, pois, no caso da incorporação imobiliária, a titularidade do imóvel em edificação ou a ser edificado permanece com o incorporador até a constituição definitiva do condomínio e o registro do título translativo.

O argumento da taxatividade da lista de serviços da Lei Complementar repousa na posição da jurisprudência e no entendimento do constitucionalista

Jose Afonso da Silva, diante da eficácia limitada da norma contida no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Por fim, o desmembramento da incorporação imobiliária em etapas distintas, para efeito de tributação da construção pelo ISS, nos casos em que o incorporador é também construtor, afronta os arts. 108, § 1º, 110 e 116, inciso II, todos do Código Tributário Nacional. A análise da regra-matriz tributária permite finalizar tais conclusões, posto que um fato jurídico tributário somente se concretiza quando todos os elementos do antecedente e do conseqüente estão presentes.

Tratando-se de uma atividade que envolve uma obrigação de dar se sobrepondo à obrigação de fazer, não se pode adotar uma posição simplista, desconsiderando toda a complexidade da matéria, para tributar unicamente a fase da construção em detrimento do todo, conforme argumentos expostos ao longo deste trabalho.

