

PARECER Nº 956/96
 PROCESSO Nº 01.001958.96.8
 INTERESSADO: SINDICATO DAS INDUSTRIAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL
 ASSUNTO: CONSULTA SOBRE INCIDÊNCIA DE ISSQN

EMENTA: ISS - INCIDÊNCIA SOBRE INCORPORAÇÕES IMOBILIÁRIAS -
 INCIDE SOBRE CONSTRUÇÃO DE APARTAMENTOS QUANDO
 O INCORPORADOR, TAMBÉM CONSTRUTOR, VENDE OU PROMETE VENDER COTA
 DE TERRENO E CONSTRUIR AS BENFEITORIAS; VISTO QUE, EM RELAÇÃO A ESTAS,
 NÃO HÁ VENDA DE COISA FUTURA, MAS, SIM, EMPREITADA. INTELIGÊNCIA DO § 7º,
 DO ART. 20, DA LC 07/73, C/C O ITEM 32, DA LISTA DE SERVIÇOS.

1. O Sindicato das Indústrias da Construção Civil no Estado do Rio Grande do Sul formulou consulta ao Sr. Prefeito Municipal, indagando "quais as operações imobiliárias em que há incidência de ISSQN".

2. Manifestou-se a Divisão de Tributos - Serviço do ISS, às fls. 04/07, limitando os termos da consulta à hipótese de venda de unidade imobiliária inacabada; ou seja, compromissada antes do "habite-se", entendendo que, nesta espécie não se caracteriza simples compra e venda, mas, sim, contrato de empreitada, incidindo o ISS, na forma do item 32, da Lista.

3. Ciente de tal pronunciamento, procedeu o Sindicato a juntada de parecer da lavra dos Drs. Walter Diehl e Paulo Fernandes, concluindo que, embora incidente o ISS sobre a construção contratada sob regime de empreitada ou de administração, o mesmo não se dá quando o incorporador se compromete a entregar a unidade a prazo e preço certo, figura na qual, segundo os pareceristas, estaria o incorporador edificando obra por conta própria e para si mesmo, convencionando compra e venda de coisa futura.

4. A tese já é conhecida e tem sido objeto de decisões divergentes em nossos Pretórios.

Referem os pareceristas diversas decisões judiciais, dentre as quais, a que melhor espelha a tese sustentada tem a ementa seguinte:

"Imposto sobre serviços - Unidade em condomínio - Construção para a própria empresa imobiliária - Tributo não devido - Apelação não provida - Voto vencido.

O ISS não incide sobre a venda antecipada, ou no curso da construção, de unidade condominial de edifício construído para a própria empresa imobiliária. O tributo municipal só é devido quando a construção se realize mediante administração, empreitada ou subempreitada (Dec.-lei 406/68, modificado pelo Dec.-lei 834/69) [TJRJ - 3a. C. AC 6.037 - 27.06.1978 - RT 541/257]."

Assi

Reconhecem, todavia, os pareceristas que a atual orientação do Egrégio Superior Tribunal de Justiça é noutro sentido, taxando-a de equivocada.

5. Os dispositivos legais relevantes para a elucidação da consulta são os seguintes:

5.1. Lei Complementar n. 07/73, na redação impressa pela Lei Complementar n. 209/89:

"Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo:

a) nas prestações de serviços a que se referem os itens 32 e 34 da lista anexa, o preço, deduzidas as parcelas correspondentes aos valores:

- 1 - dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços;
- 2 - das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

§ 7º - Nas incorporações imobiliárias, a base de cálculo será o preço das cotas de construção das unidades compromissadas antes do "habite-se", deduzido, proporcionalmente, do valor dos materiais e das subempreitadas, conforme dispuser o regulamento.

Art. 21 - São fixadas as seguintes alíquotas para a cobrança do imposto, quando o preço dos serviços utilizado como base de cálculo:

I - serviços de execução de obras de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares; serviços de demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e congêneres e elaboração de projetos para obras e serviços de construção civil: 4,0%;

5.2. Lei Federal n. 4.591/64:

"Art. 28.....

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

Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

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

proprietário. O construtor-administrador é remunerado através de uma importância fixa e irrevogável, ou reajustável (neste caso, os honorários são fixados no contrato com reajustes na forma e nas épocas previstas, em função de índices adotados; o determinável através da aplicação de uma comissão percentual sobre o montante de gastos realizados pelo proprietário).

A execução da obra pode ser feita também por meio do contrato de construção "por empreitada". Este contrato, tanto na lei civil (CC, art. 1.237 e segs.), como na lei comercial (Ccom, art. 226 e segs.), é havido como modalidade do contrato de locação, mais especificamente como *locatio operis* (locação de obra, contrato de obra). Para o imposto sobre serviços interessa a empreitada que tenha por objeto a execução "de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes". Tal empreitada de construção civil é que foi definida como serviços, para efeitos do ISS.⁵⁶

No contrato de construção por empreitada, o construtor-empregado se obriga a executar determinada obra, sem subordinação ou dependência, assumindo todos os encargos econômicos do empreendimento, ficando com o proprietário-empregado (dono da obra) o direito de receber a obra concluída, nas condições convencionadas..."

Caio Mário da Silva Pereira, Condomínio e Incorporações, 6a. ed. , Forense, 1991, pág 249:

"Tal como sustentamos em doutrina, declaramos em nosso livro e desenvolvemos acima, para a nova lei a qualidade de incorporador estende-se ao proprietário ou adquirente do terreno, que promova a edificação destinada à utilização condominial, uma vez que exponha as unidades, total ou parcialmente à venda, antes da conclusão das obras (art. 30). É óbvio que, sendo a incorporação uma atividade empresarial, constitui organização econômica destinada a fim lucrativo. Quem constrói para si mesmo, ainda que seja edifício de apartamentos não é incorporador. Nele se converte, porém, desde o momento em que exponha à venda as unidades vinculadas à fração ideal, antes da conclusão do edifício.

Reversamente, se alienar apartamento ou conjunto depois de estar o prédio terminado - e como tal se considera o que tenha já o "habite-se" da autoridade administrativa, não procede como incorporador."

7. A Jurisprudência dominante pode ser resumida pelos decisórios cujas ementas e excertos são, a seguir, transcritos:

7.1. CONDOMÍNIO - INCORPORAÇÃO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - INCIDÊNCIA - FATO GERADOR.

Empresas construtoras ou incorporadoras. Estão sujeitas ao pagamento do imposto sobre serviço.

(Apelação cível nº 884 - Apelante: VEPLAN- Residência Empreendimentos e Construção S/A - Apelado: O Estado do Rio de Janeiro - Rel. Des. Hamilton de Moraes e Barros - j. em 19/4/1976 - TJRJ.)

"...No sistema tributário vigente, em se tratando de negócios imobiliários, incide o imposto de transmissão inter-vivos sobre a venda da fração ideal do

Art. 55. Nas incorporações em que a construção seja feita pelo regime de empreitada, esta poderá ser a preço fixo ou a preço reajustável por índices previamente determinados.

Art. 58. Nas incorporações em que a construção for contratada pelo regime de administração, também chamado "a preço de custo", será de responsabilidade dos proprietários ou adquirentes o pagamento do custo integral de obra, observadas as seguintes disposições:

I- todas as faturas, duplicatas, recibos e quaisquer documentos referentes às transações ou aquisições para construção, serão emitidas em nome do condomínio dos contratantes da construção,

6. Permita-se, inicialmente, a colação de ensinamentos doutrinários acerca das modalidades de incorporação

Preleciona Bernardo Ribeiro de Moraes, Doutrina e Prática do ISS, ed. Rev. dos Trib., 1975, págs 232 e segs., que:

"A execução da obra de engenharia (construção civil, obras hidráulicas e outras semelhantes) será onerada pelo ISS, qualquer que seja o tipo contratual adotado: por administração, por empreitada ou por subempreitada.

Vejamos, então essas modalidades de contrato de construção.

No contrato de execução "por administração", o construtor (administrador), mediante remuneração (denominada taxa de administração), assume integral responsabilidade pelo gerenciamento da obra a ser executada, ficando com o comitente (proprietário ou dono) todos os encargos econômicos (de materiais, mão-de-obra, trabalhistas, etc.). Tal contrato, na conceituação de Hely Lopes Meirelles, "é aquele em que o construtor se encarrega da execução do projeto, mediante remuneração fixa ou percentual sobre o custo da obra, correndo por conta do proprietário todos os encargos econômicos do empreendimento."⁵⁴ De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura, o contrato de construção por administração representa "o ajuste em que o responsável assume a integral direção e responsabilidade da obra, ou do serviço de que foi encarregado por quem financia o custo da mesma e lhe remunera o serviço de administrador".⁵⁵

Pela análise das definições apresentadas, ressalta claro que o construtor-administrador assume apenas a direção e a responsabilidade técnica da obra, deixando para o comitente-proprietário o custeio da construção (riscos econômicos da obra). O construtor-administrador apenas oferece seu trabalho, administrando e dirigindo a execução da obra.

Em tal tipo de contrato, o construtor-administrador não assume qualquer encargo, nem mesmo os relativos a despesas com material e mão-de-obra. Estas correm por conta e risco do comitente-proprietário, inclusive nos casos em que este incumba o próprio administrador de adquirir os materiais para a obra (neste caso, o administrador-construtor será simples preposto ou mandatário do dono da obra). Tudo corre por conta do comitente-proprietário. No que respeita aos fornecimentos, o construtor-administrador promove os estudos sobre as necessidades da obra e providencia as concorrências ou compras, no cumprimento de todas as etapas do projeto, sendo tais aquisições feitas sempre em nome e por conta do comitente-

Alves

terreno e as benfeitorias já incorporadas. Se as construtoras e incorporadoras fazem mais acessões, ou acrescentam mais benfeitorias, no exercício de sua atividade econômica específica, estão prestando serviços, pois a tanto equivale o construir por administração ou sob empreitada, a preço fixo ou reajustável.

A não se entender assim, teria o adquirente das unidades de pagar o imposto sobre o valor da unidade construída ou a ser construída, ou sobre o bem futuro, ainda inexistente, o que não ocorre na realidade e assim não é, no caso, considerado por ninguém.

Além de alienar coisa já existente - a fração ideal e a eventual benfeitoria - assume ela uma obrigação de fazer, a de construir, ou de superintender a construção, e isso é, a todas as luzes, prestação de serviço, o de sua especialidade e credenciamento oficial. Essa atividade é a tipicidade do ISS...."

.....

7.2. CONDOMÍNIO - INCORPORAÇÃO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - INCIDÊNCIA.

Imposto Sobre Serviços (ISS). Incide sobre construção de apartamentos quando o incorporador, também construtor, promete vender cota de terreno e construir as benfeitorias; em relação a estas não há venda de coisa futura mas sim empreitada.

(Apelação cível nº 1.340- Apelante: Prefeitura Municipal de Niterói- Apelada: Imobiliária Forum S/A - Rel. Des. Cavalcanti de Gusmão - j. em 11/5/1976 - TJRJ.)

"...Logicamente se o edificio já está construído não haverá que falar em contrato de construção. O incorporador (também construtor, como é o caso) já concluiu a edificação. Ela é de sua propriedade. Só há falar em compra e venda de cota de terreno e de benfeitorias.

Mas quando o incorporador ainda vai construir ou está construindo, inegável que, prometendo vender uma coisa e outra, está assumindo o compromisso de edificar.

Não está, simplesmente, prometendo vender coisa futura. Está prometendo atos de sua atividade industrial pelos quais o comprador certamente opta de forma especial, pois tem em consideração a idoneidade do construtor.

Dá por diante as benfeitorias são realizadas por conta do comprador, que as financia mediante o pagamento de parcelas mensais. Objeto da compra e venda ficou sendo, apenas, a conta de terreno e a construção, no ponto em que estava à data do contrato. Este, aliás, o objeto do imposto de transmissão. Sobre o mais vai incidir o imposto de serviços...."

(Jurispr. Bras, vol 34, Condomínio horizontal e incorporações", ed. Juruá, 1980, págs. 197 e segs.:)

8. A seu turno, firmou o E. STJ entendimento no mesmo sentido, a saber:

8.1. Recurso Especial n. 57.478-1/RJ (94/0036625-6)

Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - 1a. Turma do STJ, julg. em 03.04.95, unânime.

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - 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. Imposto sobre serviço devido.

Segurança denegada."

8.2. Recurso Especial n. 15.301-0 - RJ
Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - 1a. Turma do STJ, julg. em 28.04.93 (DJU 24.5.93, pág. 9981.

"I - PROCESSUAL - NULIDADE - REPETIÇÃO DO ATO - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO (CPC ART. 249, § 1º)

II - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - DL 406/68 - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS - INCIDÊNCIA - TABELA ANEXA AO DL 406/68 - ITEM 32.

I - Mesmo em se reconhecendo nulidade, não se repetirá o ato, quando não se constatar prejuízo às partes (CPC - Art. 249, § 1º)

II - Na incorporação, fundem-se dois contratos: compra e venda e empreitada.

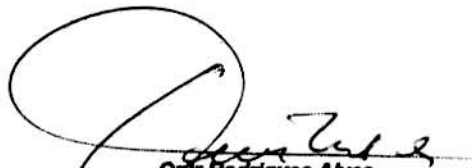
Assim, o construtor-incorporador é, também, empreiteiro.

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. Imposto sobre serviço devido.

Imposto sobre serviço devido. Segurança denegada."


9. Dos elementos colacionados, a conclusão inarredável é de que, efetivamente, negociada qualquer unidade antes do respectivo "habite-se", passa a incidir o ISS sobre as obras executadas a partir de dita contratação, com amparo e na forma do disposto ao § 7º, do art. 20, da Lei Complementar n. 07/73, combinado com o item 32, da Lista de Serviços anexa ao referido diploma legal.

Em 27.10.96


Onir Rodrigues Alves
Procurador do Município de Porto Alegre
OAB/RS nº 5.557 Matr. 52.932-1

À consideração superior, solicitando seja o presente levado à ciência dos demais integrantes desta Equipe, a fim de colher críticas e adendos julgados convenientes à perfeita elucidação da consulta, visto se tratar de assunto que, possivelmente, provocará demandas judiciais.

Em 27.10.96



ONIR RODRIGUES ALVES
Procurador - Matr. 52932.1
Procuradoria - Geral do Município

ADITAMENTO AO PARECER Nº

PROCESSO Nº 01.001958.96.8

INTERESSADO: SINDICATO DAS INDUSTRIAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

ASSUNTO: CONSULTA SOBRE INCIDÊNCIA DE ISSQN

Foi, por minha solicitação, submetido o parecer retro à análise conjunta dos membros da EAFT/PGM, sendo, no decorrer da reunião convocada para tanto, debatida questão pertinente à modificação do critério jurídico vigente até a prolação dos recentes decisórios do E. Superior Tribunal de Justiça.

Manifestaram os membros desta Equipe ser de seu conhecimento próprio, que, até então, a Secretaria Municipal da Fazenda, inclusive ao proceder fiscalização junto aos incorporadores imobiliários, não lhes exigia o ISSQN incidente sobre operações nos moldes objeto do parecer em foco. De forma pacífica, a Fiscalização do ISSQN, implicitamente, acolhia a tese no sentido de que a venda a preço certo, mesmo quando compromissada antes do "habite-se", não gerava a incidência do ISSQN para os construtores-incorporadores.

A partir de agora, o critério jurídico acerca da matéria deve sofrer modificação, isto, se aprovado o parecer retro.

Ora, do estabelecido pelo inc. III, do art. 100, do CTN, no sentido de que constituem normas complementares de Direito Tributário "...as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas...", resultou o consenso desta Equipe, de que, no caso presente, deve a matéria ser vista sob tal ângulo, com as implicações decorrentes.

Aliás, tem o mesmo espírito, comportando interpretação integrativa, a disposição contida no art. 146, no sentido de que as modificações introduzidas nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente devem ser aplicados aos fatos futuros.

E, outra não é a lição de Aliomar Baleeiro, *in Dir. Trib. Bras., Forense*, 1995, págs. 417/418.

Por tais razões, adito o parecer, com o propósito de recomendar que o novo critério jurídico somente deva ser aplicado em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 06 de março do corrente ano de 1996, data em que, através do ofício n. 091/96, a Divisão de Tributos, da Secretaria Municipal da Fazenda, deu ciência, à Consulente, da nova orientação jurídica impressa à matéria.

Em 04.11.96



Onir Rodrigues Alves
Procurador do Município de Porto Alegre
OAB/RS nº 5.557 Matr. 52.932-1

Na forma da promoção da Dr^a. Vanêscia, homologo
o parecer nº 956/96 lavrado pelo Dr. Onir Rodrigues Alves.

Em 11/12/96



João Pedro Rodrigues Reis
Procurador-Geral do Município.