



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2018.0000145794

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Reexame Necessário nº 1041670-80.2016.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO e Recorrente JUIZO EX OFFÍCIO, é apelado SPE SANTO ANTONIO DO ALTO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM, em 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento aos recursos. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores BEATRIZ BRAGA (Presidente sem voto), BURZA NETO E ROBERTO MARTINS DE SOUZA.

São Paulo, 1º de março de 2018

WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Apelação/Reexame Necessário nº. 1041670-80.2016.8.26.0053.

Apelante: SPE Santo Antônio do Alto Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Apelada: Prefeitura Municipal de São Paulo.

Voto n. 25.830.

APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Impetrante que visa ao não recolhimento do ISS sobre a incorporação imobiliária direta do empreendimento descrito nos autos, bem como à obtenção do “Habite-se” sem o referido recolhimento – Cabimento - Interesse processual e violação a direito líquido e certo constatados – Desnecessidade de dilação probatória - Imposto cobrado que não incide sobre a contratação de serviços de mão de obra, mas, sim, sobre a própria construção - Não incidência do ISS na incorporação imobiliária direta verificada - Atividade que não se caracteriza como prestação de serviço a terceiro, mas como etapa intermediária que é realizada em benefício do próprio prestador - Expedição de “Habite-se” que deve se limitar ao preenchimento dos requisitos relacionados à regularidade formal da construção ou obra, e não a aspectos extrínsecos, tais como a existência de débitos tributários - Fazenda Pública que possui meios próprios e adequados à satisfação de seu crédito – Sentença mantida – Recurso de apelação e reexame necessário desprovidos.

Vistos.

SPE SANTO ANTÔNIO DO ALTO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., qualificada nos autos, impetra o presente mandado de segurança, com pedido de medida liminar (proc. n. 1041670-80.2016.8.26.0053, da E. 14ª Vara da Fazenda Pública da Capital), contra ato do **SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO** e do **SECRETÁRIO MUNICIPAL DE LICENCIAMENTO DE SÃO**



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

PAULO, objetivando, em síntese, o não recolhimento do ISS sobre a incorporação imobiliária direta do empreendimento descrito nos autos, bem como a obtenção do “Habite-se” sem o referido recolhimento.

A medida liminar foi deferida à fl. 210.

Registre-se que foi proferida a r. sentença de fls. 248/251, que concedeu a segurança pleiteada.

A impetrada opôs os embargos de declaração de fls. 254/257, os quais foram rejeitados (fls. 264/265).

A Municipalidade de São Paulo interpôs recurso de apelação (fls. 267/277), no qual pugna pela extinção do processo, sem o julgamento do mérito, em razão da falta de interesse processual; ou, alternativamente, requer a reforma da r. sentença e a consequente denegação da ordem rogada, sob as alegações de que foi utilizada mão de obra terceirizada para a consecução do empreendimento realizado; de que a atividade exercida pela impetrante não se caracteriza como incorporação imobiliária direta; e de que há possibilidade de vinculação da expedição do “Habite-se” ao recolhimento do imposto devido.

Tempestivo o recurso, foi o mesmo regularmente processado, com a apresentação de contrarrazões (fls. 280/298).

Subiram os autos a esta Corte, tendo sido prolatado o v. acórdão de fls. 310/318, o qual não conheceu do recurso e determinou a redistribuição do feito a uma das Câmaras especializadas no julgamento de ações relativas a tributos municipais.

Vieram, então, os autos à conclusão.

É o relatório.

Malgrado a combatividade do digno procurador municipal, atuante neste feito, entende-se que a r. sentença merece ser *mantida*.

Senão, vejamos.

De proêmio, insta ressaltar-se que *não só há interesse processual da impetrante como também a alegada violação a direito líquido e certo, constatação esta que, ao contrário do afirmado pela apelante, prescinde de dilação*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

probatória.

Ainda preliminarmente, a despeito de haver a apontada omissão na r. sentença, a mesma restará, aqui, sanada, motivo pelo qual é despicienda a eventual anulação da decisão.

O mencionado vício refere-se à ausência de pronunciamento quanto à mão de obra terceirizada citada na Declaração Tributária de Conclusão de Obra (DTCO) juntada aos autos, a qual, de acordo com as razões recursais, seria o objeto da exação impugnada.

Ledo engano.

Com efeito, o imposto municipal cobrado não incide sobre a contratação de serviços de mão de obra para a realização do empreendimento, na qualidade de responsável tributária da impetrante, mas, sim, sobre a própria construção.

Isto, pois os valores referentes à mão de obra terceirizada foram, conforme a DTCO acostada pela impetrada, expressamente excluídos da base de cálculo do ISS exigido.

Destarte, não sendo a eventual exação sobre o citado serviço objeto do presente *mandamus*, ficam *afastadas* as alegações neste sentido.

Posto isso, e estando devidamente comprovada a caracterização da atividade exercida pela demandante como *incorporação imobiliária direta*, passa-se à análise do cabimento ou não da incidência de ISS sobre a mesma.

É cediço que o referido imposto incide sobre a prestação de serviço, sendo este o seu fato gerador. Por conseguinte, se a apelada construiu empreendimento para si, e não para terceiros, não há que se falar em prestação de serviço.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já externou o entendimento de que *não há incidência do ISS na incorporação imobiliária direta, in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO, POR SUA CONTA E RISCO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO.

“1. A incorporação imobiliária é um negócio jurídico que, nos termos previstos no parágrafo único do art. 28 da Lei 4.591/64, tem por finalidade

promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas.

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

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

“4. Na incorporação direta, por sua vez, o incorporador constrói em terreno próprio, por sua conta e risco, realizando a venda das unidades autônomas por 'preço global', compreensivo da cota de terreno e construção. Ele assume o risco da construção, obrigando-se a entregá-la pronta e averbada no Registro de Imóveis. Já o adquirente tem em vista a aquisição da propriedade de unidade imobiliária, devidamente individualizada, e, para isso, paga o preço acordado em parcelas.

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

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



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

“7. *Recurso especial não provido*” (REsp nº 1.166.039/RN, Segunda Turma, Rel. MINISTRO CASTRO MEIRA, j. 01.06.2010).

Assim, embora a finalidade da incorporação imobiliária direta seja a venda futura das unidades imobiliárias, tal fato não implica a existência de uma obrigação de fazer, pois a construção do imóvel, como ressaltado no supracitado precedente, é simples meio para se atingir o objetivo final da incorporação; ou seja, o incorporador não presta serviço de construção civil ao adquirente, mas para si próprio.

Por fim, quanto à vinculação da expedição do “Habite-se” ao recolhimento do imposto devido, é de se entender que tal exigência municipal *não deve subsistir*, posto que o exame de tal pedido deve se limitar aos requisitos da regularidade formal da construção ou obra, e não a aspectos extrínsecos, tais como a existência de débitos tributários.

A Municipalidade, portanto, não pode condicionar a expedição de “habite-se” à quitação de tributos, haja vista que, para a concessão da referida licença, a Administração Pública, ao exercer o seu poder de polícia, deve verificar objetivamente se foram atendidos os critérios formais da obra, em conformidade com a legislação de regência, sendo vedado condicionar a prática do referido ato administrativo ao pagamento de débitos fiscais.

Nesta senda, HELY LOPES MEIRELLES afirma que “A *polícia das construções efetiva-se pelo controle técnico funcional da edificação particular, tendo em vista as exigências de segurança, higiene e funcionalidade da obra segundo a sua destinação e o ordenamento urbanístico da cidade, expresso nas normas de zoneamento, uso e ocupação do solo urbano*” (in *Direito Municipal Brasileiro*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2008, p. 495).

Dessa forma, conclui-se que a expedição do documento em tela não se relaciona com a atividade arrecadatória municipal, tendo a respectiva Fazenda Pública meios próprios e adequados para satisfazer o seu crédito.

Diante do exposto, é imperiosa a *manutenção* da r. sentença, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, aos quais se adicionam os do presente voto.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Com isto, **nega-se provimento** ao recurso de apelação e ao reexame necessário.

WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI

Relator.