



Acórdão n.º 018/2020 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 18 de novembro de 2020

Recurso n.º 008/2016 – CMC (A.I.I. n.º 20085000070)

Recorrente: **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**

Relatora: Conselheira **SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO**

TRIBUTÁRIO. ISSQN. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RECURSO DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. DESCARACTERIZADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DESCUMPRIMENTO POR PARTE DA EMPRESA AUTUADA DOS REQUISITOS EXIGIDOS NA LEI Nº 4.591/1964. REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Julgar Provido o Recurso de Ofício, **mantendo-se integralmente** o Auto de Infração e Intimação n.º 20085000070, de 28 de março de 2008, tendo sido reformada a Decisão proferida em Primeiro Grau, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 18 de novembro de 2020.

JOSÉ ROBERTO TADROS JÚNIOR

Presidente, em exercício

SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

Relatora

DENIEL RODRIGO BENEVIDES DE QUEIROZ

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ARMANDO CLAUDIO SIMÕES DA SILVA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, LAURA OLIVEIRA FERNANDES e FRANCISCO DE ASSIS MOURÃO JÚNIOR.



RECURSO Nº 008/2016 – CMC
ACÓRDÃO Nº 018/2020 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2008/2967/3446/00165
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20085000070
RECORRENTE: PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.
RELATORA: Conselheira SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO

RELATÓRIO

Em face de **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**, estabelecida neste Município, localizada na Avenida André Araújo nº. 2151, sala 207, Bairro do Aleixo, já devidamente qualificada nos autos, fora lavrado o **Auto de Infração e Intimação nº 20085000070**, de 28/03/2008, pela falta de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza – ISSQN, supostamente incidente sobre os serviços de construção civil realizados no período de **OUTUBRO/2004 a DEZEMBRO/2005**, uma vez que no campo destinado à discriminação da Ocorrência Verificada constante no referido Auto as Auditora Fiscais autuantes declararam que, por meio da análise dos livros contábeis, constataram o ingresso de receita proveniente da construção e venda de unidades residenciais, com promessa de entrega futura das mesmas a seus promitentes compradores.

Por esse motivo, caracterizaram tal conduta como infringência ao disposto no Artigo 29, da Lei nº 1.697/83, c/c o Artigo 1º, inciso II, do Decreto nº 6.906/90, e aplicaram a penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/94, com redação dada pelo Artigo 16, da Lei nº 1.089/06.

Em sede de Impugnação, a Autuada, com o fito de desconstituir a exação, dentre outros argumentos, afirma que: não ocorreu o fato gerador do tributo, haja vista que não houve a prestação de serviços de construção civil; o fato descrito pelas agentes fiscais trata-se de prédio de apartamentos, construídos em terreno próprio, por seus operários e técnicos, mediante o emprego de seus materiais, configurando, portanto, uma típica operação imobiliária, a qual não está sob a incidência do tributo que lhe está sendo cobrado; e, também, que, além da ilegalidade apontada, o imposto foi calculado sobre um valor arbitrado, sem a devida justificativa.

Por sua vez, as autoridades autuantes, contrapondo-se às argumentações da Autuada, manifestaram-se favorável à manutenção do Auto de Infração, trazendo seus fundamentos, dentre os quais destacamos os seguintes:: de acordo com o seu Contrato Social, a empresa exerce, entre outras atividades a incorporação imobiliária e a construção civil; a incorporação desdobra-se em duas hipóteses (quando a construção é feita para o próprio construtor ou para a venda após o habite-se, e quando ocorre a venda da fração



ideal do terreno e a incorporadora compromete-se a construir benfeitoria); a empresa, promoveu a venda de unidades autônomas, antes de encerrada a obra, concluindo-se que as operações realizadas estão enquadradas na segunda hipótese, ou seja, serviço de construção por administração ou por empreitada; o valor utilizado para a determinação da base de cálculo foi proveniente do livro Razão, onde constam relatórios de pagamento dos compradores.

Tendo sido o processo encaminhado para a Primeira Instância de Julgamento, esta, no exercício de sua competência, exarou a **DECISÃO Nº 006/2016-GECFI/DETRI/SEMEF**, e, conforme os fundamentos ali joeirados, esposou o entendimento de que a atividade exercida pela Autuada caracteriza a incorporação imobiliária, e que, por esta não estar no campo de incidência do ISSQN, o Auto de Infração lavrado não merecia prosperar, julgando-o, portanto, **IMPROCEDENTE**, interpondo Recurso de Ofício, haja vista que o valor desonerado no Auto de Infração e Intimação ultrapassa o limite de alçada daquele órgão.

A Autuada tomou ciência da decisão em 22/01/2016, conforme Termo de Ciência, fls. 243-CMC, mas não há notícia nos autos de interposição de Recurso Voluntário por parte da mesma.

Ao analisar a matéria constante dos autos, a Representação Fiscal, reconhecendo que, conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça, consolidando o entendimento de que a incorporação imobiliária direta, na qual se verifica a construção feita pelo incorporador em terreno próprio não constitui hipótese de incidência do ISSQN, e, citando as alíneas “a” a “p” do Artigo 32, da Lei nº 4.591/64, que elenca os requisitos exigidos para que o construtor seja considerado também como incorporador, exarou Despacho, fls. 247/250-CMC, solicitando o retorno dos autos à Auditora Fiscal autuante, a fim de que esta, em diligência, verificasse se, à época dos fatos geradores, o contribuinte autuado, efetivamente atendia a todos os requisitos elencados no Artigo 32, da Lei nº 4.591/64.

Em resposta ao solicitado pela Representação Fiscal, a Auditora Fiscal diligenciadora, às fls. 304/305-CMC, afirmou o seguinte:

*“ (...) durante o período auditado fizemos várias reuniões com o Sr. Romel, solicitando documentos que caracterizassem a incorporação, **nunca fomos atendidas**, principalmente, ao que se refere a Certidão de Habite-se lavrada pelo IMPLURB, que fosse anterior à data auferida das receitas durante a construção em tela.
(grifo nosso)*

(...)

Portanto, nem todos os documentos levantados foram efetivamente apresentados pelo contribuinte”.

Com o retorno dos autos, a ilustre Representante Fiscal, exarou o Parecer de sua lavra nº 047/2017 – RF/CARF-M, fls. 307/314, opinando pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo órgão de Primeiro Grau, reformando a Decisão de Primeira Instância Administrativa, e **mantendo** o **Auto de**



Infração e Intimação nº 20085000070, lavrado em face de **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**

Após o Parecer da Representação Fiscal, o Processo, por sorteio, fora distribuído a esta Conselheira para elaboração de Relatório e Voto.

Ao tomar conhecimento do cerne da matéria constante dos autos, verificou-se que o tema Incorporação Imobiliária fora objeto de uma **NOTA TÉCNICA Nº 01/2015 – GETRI/DETRI/SEMEF**, cujo conteúdo restou propugnado que; *“Na Incorporação direta, ou seja, quando o incorporador constrói em terreno de sua propriedade por sua conta e risco, obrigando-se a entregar o imóvel construído e averbado no Registro de Imóveis, não haverá a incidência do ISSQN, já que para o adquirente o que interessa é adquirir a propriedade de unidade imobiliária, devidamente individualizada e, para isso, paga o preço acordado em regra parceladamente.”* (grifo no original).

Este entendimento passou a nortear os julgamentos das impugnações e dos Recursos em sede de Primeira e Segunda Instâncias, sendo inclusive, também adotada pela Representação Fiscal do Município no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF-M, quando analisado outros casos concretos.

Porém, em que pese a existência da referida Nota Técnica e, tendo em vista que, no caso sob análise, a Representação Fiscal exigiu que para que ficasse caracterizada a atividade de Incorporação Imobiliária, fosse evidenciado por parte da empresa Autuada o cumprimento dos requisitos exigidos no Artigo 32 da Lei nº 4.591/1964, esta Relatora, em cumprimento ao acordado em reunião realizada no dia 12.01.2018, entre os representantes desta SEMEF e a Procuradoria Geral do Município-PGM, promoveu consulta àquela especializada com o fito de dirimir a controvérsia.

Por esse motivo, exarou Despacho, fls. 337/338-CMC, devolvendo os autos à Secretaria do CARF-M, solicitando ao Presidente da época o sobrestamento dos mesmos até que houvesse a resposta da PGM sobre a questão suscitada, quando, então, os mesmos deveriam retornar à sua responsabilidade para análise e julgamento.

Com o retorno das atividades deste órgão colegiado, na data de 20.08.2020, o Processo fora novamente submetido à douta Representação Fiscal, a qual, após consignar não ter verificado qualquer manifestação por parte da PGM quanto à consulta formalizada, externou opinião que os autos deveriam ser objeto de novo sorteio para escolha e distribuição a novo Relator, uma vez que o mandato da antiga Conselheira foi encerrado no exercício de 2018.

A par disso, ao final, a ilustre Representante Fiscal ratificou integralmente os termos do Parecer nº 047/2017-CARF-M.

Vale dizer, opinou pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto pelo órgão de primeiro grau; reformou a Decisão de Primeira Instância Administrativa, e manteve o Auto de Infração e Intimação nº 20085000070, lavrado em face de **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**



Assim, tendo sido indicada para compor o CARF-M, no biênio 2020/2022, e, e em face da realização de outro sorteio, o Processo fora distribuído novamente a esta Conselheira para elaboração de Relatório e Voto.

É o relatório.

VOTO

De início, para que possamos compreender a questão a respeito da incidência ou não do ISSQN sobre a atividade de execução de construção civil pelo incorporador imobiliário, quando acumula ou não essa condição com a de construtor, faz-se necessário analisar os elementos envolvidos.

E, essa análise não pode ser realizada sem delinear o que vem a ser a incorporação imobiliária.

É que, a incorporação imobiliária, juridicamente, deve ser entendida como o meio pelo qual alguém (pessoa física ou jurídica) constrói um edifício, com diversas unidades autônomas, em um terreno de outra pessoa. O dono do terreno, geralmente recebe como pagamento unidades do prédio construído. A empresa que promoveu, isto é, que administrou a feitura da obra em parceria com o dono do terreno e que efetua a venda das unidades é chamada de incorporadora, há, ainda, a figura da construtora, que é a responsável pela execução da obra.

Desta forma, a incorporação imobiliária rege-se pelas disposições da Lei nº 4.591/64, a qual, ao conceituá-la no § único do art. 28, assim preconiza:

*“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.” (grifo nosso.)*

É de suma importância, verificarmos também o que caracteriza a figura do incorporador segundo os ditames da Lei nº 4.591/64.

Nesse contexto, ao que ao delinear a atividade de incorporação e a figura do incorporador, o art. 29, da citada lei, assim reverbera:

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 o regime condominial, ou que meramente aceita 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 as obras concluídas. (grifo nosso).

Registre-se que, segundo a lei supracitada, a incorporação imobiliária pode se dar de três formas: **a)** por empreitada (Artigos 55 a 57); **b)** por administração (Artigos 58 a 62); ou **c)** por conta e risco do incorporador, por preço certo ou reajustável (Artigos 41 e 43).

A incorporação por empreitada é aquela em que o incorporador assume a construção em terreno alheio.

De outra banda, por administração ocorre quando o incorporador contrata tudo em nome do proprietário, e apenas administra o empreendimento. E por último, a incorporação direta, quando o incorporador realiza a obra em seu próprio terreno.

Ressalte-se que nas hipóteses de incorporação por empreitada ou por administração, haverá a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza — ISSQN, sobre o valor do serviço de construção dos imóveis objetos da incorporação, configurando a atividade prevista no subitem 7.02 das Listas anexas à Lei Complementar n. 116/2003 e Lei municipal nº 714/03 (leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador).

Neste caso é realizada uma prestação de serviço por uma construtora/empreiteira, ou por um administrador ao incorporador, para que ele (incorporador) possa realizar a futura venda das unidades imobiliárias.

Por outro lado, a mesma norma não se aplica para o caso de incorporação direta, aquela em que o incorporador efetua a construção em seu próprio terreno, uma vez que nesta hipótese o "serviço de construção" é realizado para si, obrigando-se apenas a entregar o imóvel individualizado pronto ao adquirente da unidade imobiliária. Trata-se, portanto, de mero negócio jurídico de compra e venda imobiliária, cujo preço estará sujeito à incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis — ITBI e não ao ISSQN.

Segundo Sérgio Pinto Martins¹ esse ato resulta na seguinte observação:

"A pessoa que realiza serviços para si própria não é contribuinte do ISS. Na hipótese, não há circulação econômica do serviço, pois este é prestado para a própria pessoa. Já decidiu o STF que a empresa imobiliária que realiza construção para si própria, ainda que para revenda, não é tributada pelo imposto municipal.

¹ MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. São Paulo: Malheiros. 1995



Em verdade, sequer seria necessário que o Poder Judiciário se debruçasse sobre o tema, pois se verifica, na espécie, um fato suficientemente claro que não pode ser ignorado: a impossibilidade de prestar serviço a si mesmo.

() a expectativa do comprador é pela aquisição do imóvel, e não pela contratação de um serviço de construção civil.

Está-se diante de uma obrigação de dar, e não de uma obrigação de fazer, o que deixa claro não existir, na espécie, o conteúdo econômico que enseja a cobrança do ISSQN." (grifo nosso)

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, desde os idos de 1991, também adotou o mesmo entendimento, conforme comprova a ementa do acórdão que abaixo trazemos à colação:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. COMPROVADO QUE A PARTE PROMOVIA AS CONSTRUÇÕES EM TERRENO 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 DESVANECENDO, DESTARTE, O FATO IMPONIVEL DO ISS.

II - PRECEDENTES.

III - RECURSO DESPROVIDO. (STJ, REsp nº 1625/RJ. 1ª. Turma Relator Ministro Geraldo Sobral, DJ. 25/03 /1991. (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL INCORPORAÇÃO E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS ADQUIRIDOS POR MEIO DE PERMUTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO DE EMPREITADA. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA DE TERCEIROS QUE NÃO DESQUALIFICA O FATO DE QUE O IMÓVEL É CONSTRUÍDO PELA PROPRIETÁRIA (CONSTRUTORA) E PARA REVENDA. EXAÇÃO INDEVIDA

(...) DA SÚMULA 83/STJ

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que não incide ISSQN na hipótese em que a construção é feita pelo próprio incorporador, uma vez que a atuação do incorporador é como construtor, conforme precedentes que cito:

"TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. IMÓVEIS CONSTRUÍDOS SOBRE TERRENO PRÓPRIO E POR CONTA PRÓPRIA DO INCORPORADOR. ISS. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.

1.0 incorporador imobiliário, tal como definido no art. 29 da Lei nº

4.591/64, não pode, logicamente, figurar como contribuinte do ISSQN relativamente aos serviços de construção da obra incorporada. Com efeito, se a construção é realizada por terceiro, o incorporador não presta serviço algum, já que



figura como tomador. Contribuinte, nesse caso, é o construtor. E se a construção é realizada pelo próprio incorporador, não há prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador. É que os adquirentes das unidades imobiliárias incorporadas não celebram, com o incorporador, um contrato de prestação de serviços de construção, mas sim um contrato de compra e venda de imóvel, a ser entregue construído. Precedentes (...)" (destacou-se)

AREsp 521255. Rel. Ministro Humberto Martins. DJe 05/06/2014.

O apelo nobre obstado enfrenta acórdão assim ementado (fl. 382):

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EDIFICAÇÃO DE UNIDADES HABITACIONAIS REALIZADA COM MÃO-DE-OBRA PRÓPRIA DO CONSTRUTOR E EM TERRENO DE SUA PROPRIEDADE PARA REVENDA FUTURA. FATO GERADOR DO IMPOSTO NÃO CARACTERIZADO. EXIGÊNCIA FISCAL INDEVIDA. PRECEDENTES DA CORTE, SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO.

Não há lugar à incidência do ISS quando a empresa imobiliária edifica por conta própria e para revenda, pois a hipótese de incidência tributária, nestes casos, não está perfectibilizada, já que o preceito legal do item (sic) 7.02 da lista anexa à Lei Complementar n.116/2003 prevê que a execução de obras de construção civil deve ocorrer por administração, empreitada ou subempreitada para terceiros, e não quando a própria construtora presta o serviço para si mesma. (TJSC, Al n. 2009.06116-3, de Itapema, Rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, j. 8.4.2010).

(...)

AREsp 467950. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. DJe 26/11/2014. (grifo nosso)

Em recente decisão essa mesma corte superior, debruçando-se novamente sobre o tema, ao analisar o REsp n.1.722.454 cuidou de consignar no bojo do julgado o seguinte entendimento:

Diante disso, verifica-se que, analisando os fatos apresentados pelo Tribunal de origem, a pretensão recursal encontra apoio na jurisprudência consolidada desta Corte Superior, segundo a qual a incorporadora não assume a condição de contribuinte do ISS quando a construção do imóvel é feita pelo incorporador em terreno próprio, por sua conta e risco, hipótese na qual atua como construtor, ainda que durante o período de edificação tenha realizado a venda de unidades autônomas para entrega futura por preço global (cota de terreno e construção).



Não se configura, portanto, a prestação de serviços de construção civil do construtor ao adquirente, mas sim para si próprio, objetivando atingir o objetivo final da incorporação direta. (grifo nosso)

REsp 1.722.454 - Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.
Data do Julgamento: 15/09/2020. (grifo nosso)

Fácil, pois, verificar que permanece o entendimento de que **na incorporação direta, aquela em que o incorporador constrói em terreno de sua propriedade por sua conta e risco, não se há de falar sobre a incidência do ISSQN.**

Noutro dizer, este entendimento está pacificado no âmbito dos tribunais pátrios, e no seio da doutrina.

Mas, não se pode olvidar que a lei aplicável à espécie é contundente ao exigir que, para que o construtor seja considerado também incorporador, cumpra alguns requisitos.

Esses requisitos encontram-se elencados no Artigo 32, da Lei nº 4.591/64, cujo riscado normativo abaixo transcrevemos:

Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

a) título de propriedade de terreno, ou de promessa, irrevogável e irretratável, de compra e venda ou de cessão de direitos ou de permuta do qual conte cláusula de imissão na pose do imóvel, não haja estipulações impeditivas de sua alienação em frações ideais e inclua consentimento para demolição e construção, devidamente registrado;

b) certidões negativas de impostos federais, estaduais e municipais, de protesto de títulos de ações cíveis e criminais e de ônus reais relativamente ao imóvel, ao alienante do terreno e ao incorporador;

c) histórico dos títulos de propriedade do imóvel, abrangendo os últimos 20 anos, acompanhado de certidão dos respectivos registros;

d) projeto de construção devidamente aprovado pelas autoridades competentes;

e) cálculos da área das edificações, discriminando, além da global, a das partes comuns, e indicando, para cada tipo de unidade a respectiva metragem de área construída;



f) certidão negativa de débito para com a Previdência Social, quando o titular de direitos sobre o terreno for responsável pela arrecadação das respectivas contribuições;

g) memorial descritivo das especificações da obra projetada, segundo modelo a que se refere o inciso IV, do art. 53, desta Lei;

h) avaliação do custo global da obra, atualizada à data do arquivamento, calculada de acordo com a norma do inciso III, do art. 53 com base nos custos unitários referido no art. 54, discriminando-se, também, o custo e construção de cada unidade, devidamente autenticada pelo profissional responsável pela obra;

i) discriminação das frações ideais de terreno com as unidades autônomas que a ela corresponderão;

j) minuta da futura Convenção de condomínio que regerá a edificação ou o conjunto de edificações;

l) declaração em que se defina a parcela do preço de que trata o inciso II, do art. 39;

m) certidão do instrumento público de mandato, referido no § 1º do artigo 31;

n) declaração expressa em que se fixe, se houver, o prazo de carência (art. 34);

o) atestado de idoneidade financeira, fornecido por estabelecimento de crédito que opere no País há mais de cinco anos;

p) declaração, acompanhada e plantas elucidativas, sobre o número de veículos que a garagem comporta e os locais destinados à guarda dos mesmos.

Resta, pois, evidenciado que a norma é enfática ao afirmar que somente poderá atuar como incorporador, negociando as unidades autônomas contruídas a pessoa que arquivar, perante o cartório competente, toda a documentação acima listada.

Por outro giro verbal, não vale só alegar, há de se comprovar que, no caso concreto, houve efetivamente a realização da atividade de incorporação direta.

Tanto é assim que, recentemente, a Vara Especializada da Dívida Ativa Municipal do Tribunal de Justiça do Amazonas - TJAM, ao analisar o pedido constante da Ação Declaratória de Inexistência de relação jurídico-tributária na atividade de incorporação imobiliária direta, julgou-o improcedente.



Do inteiro do teor da r. sentença consta a seguinte narrativa:

*Para resolver o imbróglio, em percuciente análise aos documentos carreados pela Autora, mais especificamente às cópias dos Registros Imobiliários e ao Contrato de Compra e Venda, verifica-se que **a empresa incorporadora, ora Demandante, consta em algumas obras como sendo incorporadora e construtora simultaneamente, atuando por contratação direta** (Matrícula 25.707) – página 13; Matrícula 69.165 – páginas 20/22), e em outros empreendimentos como **apenas incorporadora** (Matrícula 16.412 – páginas 11/12; Matrícula 52.317 – páginas 14/15; Matrícula 53.524- página 16; e Matrícula 54.794 – páginas 17/18), ou seja, a partir da documentação acostada ao caderno processual não é possível afirmar que em todas as obras em que a incorporadora atuou ocorreu a hipótese de contratação direta, tipo de regime que afasta a Hipótese de Incidência Tributária.*

Destarte, observa-se que o Fisco Municipal verificou, durante a fiscalização efetivada que originou o Auto de Infração (página 35), justamente a ocorrência da realização de serviço de construção no regime por administração e por empreitada, tipos delineados nos artigos 55 e 58 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o que sintoniza-se com a conclusão desenvolvida no parágrafo anterior. (os grifos constam do original)

O douto juízo ao externar o seu entendimento assim conclui:

*Além disso, sabendo a Autora que a razão para a negativa do Requerido em excluir o Débito pautou-se em seu enquadramento em determinadas obras como **incorporadora tomadora de serviços de construção por administração ou por empreitada**, caberia a ela comprovar nestes autos, através por exemplo de cópias de contratos dos empreendimentos realizados entre maio/2003 e dezembro/2006 (períodos a que se referem o Auto de Infração acostado), e/ou Certidões de Registro dos imóveis **para fins de atestar que ela própria foi a responsável pela construção das obras objeto da respectiva fiscalização feita pelo Município de Manaus.** (os grifos constam do original)*

*Assim, diante da falta de embasamento probatório sobre o tipo de incorporação aplicado nos empreendimentos objeto do Auto de Infração que gerou a Exação Tributária, conclui-se pela ausência de provas incontestas para fundamentar os pleitos da Autora, **o que era ônus seu**, nos termos do Artigo 373, inciso I, do Novel Código de Processo Civil. (grifo nosso)*

Autos nº 0607695-7720148.04.0001.

Data do julgamento: 06/08/2020



Da leitura desse julgado, resta claro que, para se comprovar a inoporação direta, o construtor deve fazer juntada aos autos de todos os documentos/requisitos exigidos no art. 32, alíneas “a” a “p”, da Lei nº 4.591/1964.

Vê-se, portanto, que é de suma importância que sejam colacionados aos autos os elementos probatórios da realização da atividade de incorporação direta, o que não se verifica no caso concreto.

No que tange ao ônus da prova, o artigo 36, do Decreto nº 681/1991 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), estatui:

Art. 36 – Ônus da prova incumbem:

I – A fazenda, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação:

II – Ao impugnante, quanto à inoocorrência do fato gerador ou de exclusão do crédito exigido.

Conforme pode ser observado desse riscado normativo, o ônus é do Interessado de fundamentar a peça impugnatória com os documentos que atestem a inoocorrência do fato gerador ou mesmo de exclusão do crédito tributário exigido, o que no caso vertente não se vislumbrou.

A Impugnante alegou, mas não cuidou de cumprir com o ônus de comprovar que a operação realizada configura a incorporação imobiliária direta, ainda que lhe tenha sido oportunizado todas as condições para fazê-lo, quer por ocasião da fiscalização, levada a efeito com a lavratura do Auto de Infração e Intimação, quer em sede de impugnação, quer, ainda, no retorno da agente fiscal ao estabelecimento da Autuada, cumprindo diligência com o fito de conseguir que essa lhe ofertasse os documentos comprobatórios da atividade de incorporação imobiliária direta.

De outra banda, da análise dos autos verifica-se que, ao revés, o Auditor Fiscal autuante diligentemente comprovou a ocorrência do fato gerador da obrigação, a infringência da legislação por parte do Recorrente e ao lavrar o Auto de Infração cuidou de consignar no campo da ocorrência verificada que se tratava de uma atividade de construção civil, juntando os necessários comprovantes.

Portanto, andou bem a Representação Fiscal, quando, a par de acolher o entendimento esposado na **NOTA TÉCNICA Nº 01/2015 – GETRI/DETRI/SEMEF**, no sentido de que: **“Na Incorporação direta, ou seja, quando o incorporador constrói em terreno de sua propriedade por sua conta e risco não haverá a incidência do ISSQN, já que para o adquirente o que interessa é adquirir a propriedade de unidade imobiliária, devidamente individualizada e, para isso, paga o preço acordado”**, passou a exigir que o incorporador comprovasse essa condição nos estritos termos da exigência contida no art. 32, alíneas “a” a “p”, da Lei n.4.591/1964.



Por todo o exposto **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Recurso de Ofício; pela reforma da Decisão Recorrida, e, pela **MANUTENÇÃO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20085000070**, de 28/03/2008, lavrado contra **CONSTRUTORA COLMÉIA S. A.**.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 18 de novembro de 2020.


SELMA SOCORRO MACHADO CLAUDINO
Conselheira Relatora