

## ASPECTOS LEGAIS DA COBRANÇA DE ISS SOLIDÁRIO NA ATIVIDADE DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA NOS MUNICÍPIOS DE GOIÂNIA E APARECIDA DE GOIÂNIA LEGAL

## ASPECTS OF COLLECTION OF SOLIDARY ISS IN REAL ESTATE INCORPORATION ACTIVITIES IN THE MUNICIPALITIES OF GOIÂNIA AND APARECIDA DE GOIÂNIA

**Lúcio de Souza Machado**

Doutorado em Psicologia - Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC-GO

Docente da Universidade Federal de Goiás - UFG

E-mail: [luciosouzamachado@gmail.com](mailto:luciosouzamachado@gmail.com)

**Livia Marinho dos Santos**

Universidade Federal de Goiás - UFG

E-mai: [livia\\_mds13@hotmail.com](mailto:livia_mds13@hotmail.com)

**Recebido em 23/012/2023**

**Publicado em 14/03/2024**

### Resumo

O presente estudo tem por objetivo geral analisar a cobrança do ISS Solidário sob as Incorporadoras Imobiliárias nos municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia prevista na Lei n. 344 (GOIÂNIA, 2021) e na Lei Complementar n. 46 (APARECIDA DE GOIÂNIA, 2011). E verificar se a prática possui amparo nos termos legislativos da Lei complementar n. 116 (2003) e Lei n. 5.172 (1966), na perspectiva teórica e segundo especialistas. Para atendimento do objetivo, foram realizadas pesquisas bibliográfica e de campo, sendo a última realizada mediante entrevistas semi-estruturadas com 4 profissionais da área contábil e jurídica com especialização em ISS. Os resultados obtidos confirmam a hipótese de que a cobrança do imposto sob a alcunha de “ISS Solidário sobre Construção Civil” na incorporação imobiliária traduz-se em taxação da atividade, vez que a mesma não é contemplada pela lista de serviços constante na Lei Complementar n. 116 (2003). O estudo conclui que a exigência do ISS por Solidariedade sobre a atividade de Incorporação Imobiliária realizada pelos municípios é indevida e impacta negativamente a vida profissional de contadores e advogados que lidam com a problemática. Também, aborda a discussão na jurisprudência que embora aponte para a invalidade do ato, não impede que os municípios continuem com a prática e não tem atendido os pleitos dos contribuintes até o presente momento.

**Palavras-Chave:** ISS, Legalidade, Incorporação Imobiliária, Contabilidade.

### Abstract

The general objective of this study is to analyze the collection of Solidarity ISS under Real Estate Developers in the municipalities of Goiânia and Aparecida de Goiânia provided for in Law no. 344 (GOIÂNIA, 2021) and in Complementary Law no. 46 (APARECIDA DE GOIÂNIA, 2011). And check whether the practice is supported by the legislative terms of Complementary Law no. 116 (2003) and Law no. 5,172 (1966), from a theoretical perspective and according to experts. To meet the objective, bibliographical and field research was carried out, the latter being carried out through semi-structured interviews with 4 accounting and legal professionals with specialization in ISS. The results obtained confirm the hypothesis that the collection of tax under the name “ISS Solidário sobre Construção Civil” in real estate development translates into taxation of the activity, since it is not covered by the list of services contained in Complementary Law no. 116 (2003). The study concludes that the ISS requirement

for Solidarity on the Real Estate Development activity carried out by municipalities is undue and negatively impacts the professional lives of accountants and lawyers who deal with the problem. It also addresses the discussion in jurisprudence that, although it points to the invalidity of the act, does not prevent municipalities from continuing with the practice and has not met taxpayers' requests to date.

Keywords: ISS, Legality, Real Estate Development, Accounting.

## 1. Introdução

De há muito, poderes tributantes municipais tentam instituir a cobrança do Imposto Sobre Serviços - ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária, gerando discussões pelo óbice da atividade não estar arrolada dentre aquelas passíveis de serem tributadas pelo imposto, conforme a matriz legal deste tributo que é a Lei Complementar n. 116 (Brasil, 2003), alterada pelas Leis Complementares n. 157 (Brasil, 2016), 175 (Brasil, 2020) e 183 (Brasil, 2021). Valendo-se da competência consagrada na Constituição da República Federativa do Brasil para instituir e cobrar o ISS, alguns municípios como Goiânia, Aparecida de Goiânia, Rio de Janeiro e Canela, engendraram uma sistemática de cobrança indireta, partindo do pressuposto de que havendo construção há, necessariamente, prestação de serviço e, de consequência, fato gerador do ISS (Goiás 2022; Goiás, 2020; Aparecida de Goiânia, 2022; Mosqueira, 2019; La-Flor, 2014).

A incorporação imobiliária não configura em si a prestação de serviços (Oliveira, 2020), muito embora os municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia instituíram a cobrança do ISS sobre a construção no ato da averbação das obras sob diversas alcunhas, como “ISS solidário” e “ISS por arbitramento” (Goiânia, 2021; Aparecida de Goiânia, 2011). Nestes municípios, o instituto da solidariedade foi utilizado em diversas tentativas para fazer incidir o ISS na atividade de incorporação imobiliária. Todavia, as empresas que se dedicam à incorporação imobiliária, por expressa disposição legal do Decreto Municipal n. 3.137 (Goiânia, 2011) e da Lei Complementar n. 46 (Aparecida de Goiânia, 2011), são substitutas tributárias quando na condição de tomadoras de serviços de terceiros, quer sejam os prestadores pessoas físicas, quer sejam pessoas jurídicas.

Fato é que os municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia, além de intuírem a substituição tributária na incorporação imobiliária, estabeleceram, também, o instituto da solidariedade (Goiânia, 2021; Aparecida de Goiânia, 2011), sendo que na substituição tributária o imposto é cobrado sobre o valor dos serviços contratados para a execução da obra objeto da incorporação, enquanto na solidariedade a cobrança se dá por aferição indireta. Compreende-se por aferição indireta, um método de regularização de obras de construção civil perante a Receita Federal do Brasil, que leva em conta para a sua instituição, que a contabilidade não espelha a realidade da obra ou mesmo é inexistente (Martins, 2018).

A combinação dos dois institutos, solidariedade e substituição tributária, todavia, culminam na dupla exigência do mesmo imposto na mesma atividade, sob dois formatos e bases distintas, vez que primeiro cobra-se o imposto incidente sobre os serviços prestados na edificação do empreendimento objeto da incorporação e posteriormente, por ocasião do habite-se, cobra-se o imposto, por aferição indireta, a título de ISS Solidário. Portanto, a pesquisa

atenta-se em responder o seguinte ponto: o instituto da solidariedade tributária em matéria de ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária se harmoniza com os preceitos legais norteadores deste tributo?

O objetivo geral do trabalho é analisar se as práticas instituídas nos municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia, da cobrança do ISS solidário nas incorporadoras imobiliárias, possuem amparo nos termos legislativos da solidariedade tributária em matéria de ISS sobre a atividade em questão, na perspectiva teórica-normativa e também segundo especialistas, contadores (as) e advogados (as), atuantes no segmento da construção civil nos dois municípios.

Os profissionais contábeis lidam diariamente com o numeroso volume de alterações legislativas e cumprem uma pesada rotina para com as obrigações tributárias (Reis; Silva, 2020). Dessa forma, a problemática abordada se torna relevante vez que provoca insegurança jurídica e eleva os riscos do exercício da atividade profissional (Lopez; Marques; Tadeu, 2021). O estudo também será útil para o esclarecimento de profissionais que não passaram pela referida exigência e buscam maior entendimento a respeito do assunto, assim como em análises no meio acadêmico de possíveis divergências entre a legislação e a prática.

Inicialmente, o trabalho envolveu a hipótese de que, a cobrança do imposto sob a alcunha de “ISS Solidário sobre Construção Civil” na incorporação imobiliária traduz-se em taxação de atividade, vez que a mesma não é contemplada dentre às sujeitas ao tributo, demonstrando se a exigência contraria ou não as Leis. Dentre os argumentos que dão força à hipótese, destacam-se os posicionamentos de Moura (2010) e Barreto (2009).

## 2. Revisão da Literatura

### 2.1 Aspectos Legais do ISS

O artigo primeiro da Lei Complementar n. 116 (Brasil, 2003) dispõe que o “Imposto Sobre Serviços, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.” O ISS tem como matricial legal inaugural o art. 71 da Lei n. 5.172 (Brasil, 1966), tendo referido dispositivo sido revogado pelo Decreto-Lei n. 406 (Brasil, 1968), que passou a regular a incidência do referido imposto, o qual hodiernamente é disciplinado, quase que totalmente, pela Lei Complementar n. 116 (Brasil, 2003); quase totalmente porque ainda vigora alguns dispositivos do Decreto-Lei n. 406 (Brasil, 1968).

De modo padronizado à luz da instituição federal do ISS, depreende a base de cálculo como:

O preço do serviço, assim entendido a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções, exceto no caso da prestação de serviço de construção civil, hipótese em que o preço do serviço será a receita dele decorrente, com a dedução do valor dos materiais fornecidos pelo prestador, e das prestações de serviços realizadas em regimes de subcontratação, caso em que a base de cálculo deverá ser o preço do serviço, com dedução do valor das subcontratações, tributáveis pelo imposto [...] (Ferreira, 2007, p. 7).

Quanto à exigência, as municipalidades e distrito federal “para que seja instituído imposto municipal, obrigatoriamente, deverá ter a existência de Lei Complementar 116 enumerando os serviços tributáveis” (Beckman,2022). No segmento de construção civil, institui-se a incidência do ISS sobre as atividades de execução de obras por administração, empreitada e subempreitada, com a possibilidade de retenção do imposto devido no local da prestação, pelo tomador, na condição de contribuinte substituto (Brasil, 2003).

O município de Goiânia consoante a norma geral, dispõe sobre os serviços relacionados à construção civil que comportam abatimentos referentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador, do preço dos serviços para fins de cálculo do imposto. Dentre eles destaca-se a execução de obra de construção civil, hidráulica, elétrica e semelhantes, bem como a reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (Goiânia, 2021).

Não figura na lista de atividades expressa pelo dispositivo legal citado, cuja incidência do ISS é permitida, a prática da incorporação imobiliária, de modo que esta atividade não configura expressamente, o fato gerador do Imposto Sobre Serviços, de competência dos municípios, dado ao caráter taxativo da lista de serviços (Brasil, 2003). Portanto, aqui compreende-se o ISS como o tributo incidente sobre a efetiva prestação de um esforço humano consubstanciado em serviço sob regime de direito privado (Rangel, 2022), atrelado ainda à lista de serviços anexa à lei complementar, com a absoluta ausência de previsão legal para cobrança sobre a incorporação imobiliária (Barros, 2010).

É previsto, contudo, a possibilidade de os legisladores não empregarem a responsabilidade de pagamento do imposto ao contribuinte, facultando esta ao terceiro eleito como responsável, derivando-se a condição de substituto tributário (Brasil, 2003). Há responsabilidade solidária quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda; [...] não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes; [...] pode ser pura e simples para um dos co-credores ou co-devedores e condicional, ou a prazo, ou pagável em lugar diferente, para o outro (Brasil, 2002, art. 264).

Similarmente, têm-se como solidárias as pessoas que tenham comum interesse na ação que constitua o fato gerador da obrigação principal, (Brasil, 1966). Amparada no art. 124 do vigente Código Tributário Nacional, a solidariedade se configura como a “hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação” (Sousa, 1975, p. 92).

Em matéria doutrinária, apresenta-se a seguinte especificação para o instituto:

Em Direito Tributário, tem-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são coproprietários pro-indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, codevedores solidários do imposto territorial rural (ITR). O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo [no inciso II] é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas (Coelho, 2008, p. 686).

Em suma, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem e por conseguinte, pode ser exigida de qualquer uma das partes envolvidas, independente da ordem dos devedores, atribuindo ao prestador dos serviços, a responsabilidade solidária pelo pagamento total ou parcial do tributo não retido.

## **2.2 Da Cobrança do ISS em Incorporações Imobiliárias**

### **2.2.1 Da Prestação de Serviços e Incorporação Imobiliária**

O atual Código Civil trata sobre prestação de serviços na denominação “da prestação de serviços”, no art. 593 da Lei n. 10.406 (Brasil, 2002), cuja explanação ocorre diante do contrato de prestação de serviços e abrange os trabalhos autônomo, eventual e prestado por pessoa jurídica. À vista disso, o presente artigo utiliza a clássica definição de prestação de serviços da obra “Contratos”, como uma pessoa que se obriga a prestar serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-os com independência técnica e sem subordinação hierárquica, (GOMES, 2002).

No entendimento construído, delinea-se a prestação de serviços perante uma perspectiva geral, como “um serviço executado com liberdade técnica, sem subordinação hierárquica e de maneira eventual” (Salomo, 2005). Logo, as pontuações evidenciam que a prestação de serviços está relacionada à ação de servir e/ou fazer, uma conduta que pode ser tanto material quanto intelectual (Fontoura, 2021), e distingue-se da ação de entregar um bem ou produto, (Moura, 2010).

A Atividade de incorporação imobiliária por sua vez, legalmente é definida como um “negócio jurídico que tem por finalidade promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas”, desenvolvida pelos regimes de construção por conta e risco (direto), empreitada, ou, por administração (a preço de custo) (BRASIL, 1964). Dentro do regimento por empreitada, destaca-se a existência de um sub-regime denominado subempreitada, que pode ser compreendido como espécie de contrato subordinado a um negócio jurídico precedente (Rocha, 2019). Didaticamente, a subempreitada comporta-se como uma empreitada de segunda mão, que entra categoricamente no subcontrato (Martínez, 1989), no qual o subempreiteiro se apresenta como um “empreiteiro do empreiteiro”, também adstrito a uma obrigação de resultado (Silva, 2023). Economicamente, a incorporação imobiliária é conceituada como um “empreendimento que visa conseguir capital necessário para a construção do prédio, pela venda antecipada dos apartamentos” (Oliveira, 2020).

Quando por regime direto, a incorporação tem como característica o comprometimento do incorporador em executar a obra sob próprio domínio ou por meio de terceirização e vender em prazo e preço determinado. No tocante ao regime de empreitada (e subempreitada), há determinação de construção de precificação fixa, com o preço da obra irremediável independente das variações sofridas, ou reajustável desde que o contrato com preços já fixados indique índices de correção expressamente determinados (Brasil, 1964).

No que diz respeito à construção regida por administração, como disposto no art. 58 do mesmo dispositivo legal, o custo integral da obra, com revisão e possível alteração das estimativas desde que previsto em contrato, são repassados ao proprietário ou adquirente. Mesmo quando o incorporador não efetua a construção, ainda incorre em todas as atribuições a ele conferidas pela Lei n. 4 591 (Brasil, 1964), que somente se esgota após o “habite-se”, a averbação das edificações no Registro de Imóveis e a constituição definitiva do condomínio.

À luz dos conceitos apresentados, sintetiza-se que a incorporação direta consiste em uma atividade de venda de imóveis para entrega futura, onde o incorporador assume a responsabilidade de levar a efeito a edificação, quer seja com mão de obra própria, quer seja com mão de obra terceirizada, através do contrato de empreitada.

### **2.2.2 Da Cobrança do ISS na Atividade de Incorporação Imobiliária**

Com 5.568 municípios (IBGE, 2022), que possuem competência de instituir e cobrar ISS, o cenário brasileiro detém inúmeras controvérsias acerca do aspecto do fato gerador do tributo (Devos, 2015). De acordo ao embasamento apresentado, sustenta-se que na prestação de serviço deve existir a figura do tomador, ou seja, aquele que recebe um serviço, noutra dizer, o ente que toma para si uma prestação de um fazer humano contratado. Já na figura do prestador, descobre-se o praticante direto do fato gerador, aquele que materializa em tarefa contratada, do ponto de vista da ótica tributária, a hipótese de incidência. Portanto, expressamente só há ISS diante de uma efetiva prestação de serviço, e não sobre o seu resultado, pois, independentemente deste, o serviço foi prestado.

À vista disso, diante de uma obrigação de realizar o fato, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica bastaria contratar a prestação de serviço para incidir imposto, independentemente da sua efetiva realização. Passando então, a ser um imposto sobre contratos e não sobre serviços (Barreto, 2009).

A incorporação imobiliária nem sempre escapa de uma relação de prestação de serviços sem a incidência absoluta do ISS somente por não estar descrita na lista anexa da Lei n. 116 (Brasil, 2003), já que a incidência ou não do imposto pode depender do tipo de incorporação a ser realizada. Contudo, não se comportará como obrigada para com o ISS (Nascimento, 2015). Porém, “o construtor pode ser o próprio incorporador, afastando ISS, no âmbito da mencionada incorporação direta” (Sabbag, 2017).

Deste modo, o incorporador que constrói em terreno próprio por sua conta e risco, para depois vender as unidades autônomas a preço correspondente à cota do terreno somada à construção, tendo em vista que a adquirente objetiva posterior aquisição da propriedade, mediante o pagamento do preço acordado, não presta serviço de “construção civil” ao adquirente, mas para si próprio (Sabbag, 2017).

Em artigo sobre o domínio apresentado, especialista em direito tributário destacou sobre a Lei Complementar 116 de 2003 que se o atual item 7.02, bem como o revogado item 32, da lista, não contempla ou previu a hipótese de execução de construção sob conta e risco, em nome

próprio, de venda antecipada para entrega de bem futuro, e sequer se vislumbra a taxaço do fenômeno jurídico da incorporação imobiliária como fato gerador autônomo e nominado na respectiva lista, é falaciosa a hipótese de incidência (Moura, 2010).

Em uma esfera regional, cuja movimentação do mercado ocorre em grande parte de modo informal, sem o firmamento de contrato escrito entre o tomador e prestador, a fiscalização torna-se um tanto complexa para os municípios, que acabam por reconhecer o titular da obra como “solidário” na obrigatoriedade de recolhimento do tributo, para otimizar a arrecadação (Tauil, 2009). Contudo, a arrecadação do ISS é um processo complexo e frisa-se que os municípios não têm completa autonomia para instituir o imposto, uma vez que a lista de atividades do ISS foi elaborada pelo governo Federal e que o “princípio da autonomia municipal é corolário ao do princípio federativo” (Lima, 2020, p. 55).

Nos Municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia, as Incorporadoras que contratam serviços de construção civil para incorporarem seus imóveis, por expressa disposição legal, estão obrigadas a efetuar retenção do ISS (Goiânia, 2006; Aparecida de Goiânia, 2020), o que está totalmente alinhado ao sistema tributário nacional (Brasil, 1966).

Os conflitos envolvendo a solidariedade tributária do ISS nas incorporações imobiliárias surgem quando o município passa a cobrar o ISS na atividade, por aferição indireta, por ocasião da expedição da certidão de regularização de obra “habite se”, sob a alcunha de “ISS SOLIDÁRIO”, conforme observado em processos judiciais no município de Goiânia (Goiás, 2020; Goiás, 2022) e em processo administrativo no município de Aparecida de Goiânia (Aparecida de Goiânia, 2022). Segundo Mosqueira (2019, p. 245), a prática se trata de “mero inconformismo fazendário com o fato de já haver reconhecimento da doutrina e jurisprudência no sentido de que o incorporador imobiliário não é contribuinte do ISS”.

Foi explanado que quando o construtor é contratado pelo incorporador, há incidência do ISS onde a incorporadora se comporta como substituta tributária, já que o prestador do serviço seria pessoa distinta do tomador/incorporador. 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 parasi próprio; posição da jurisprudência sobre a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003; e incorporação imobiliária como um contrato típico, específico, com natureza jurídica própria (Cirne, 2007). Ainda segundo a autora, “a prestação de serviço para si próprio não é alcançada pelo ISS, posto que prestar serviço pressupõe o fazer algo em prol de outro” (Cirne, 2007, p. 232).

No município do Rio de Janeiro, a cobrança assume a denominação de “responsabilidade tributária por arbitramento”, onde a prefeitura determina ao incorporador a demonstração da mão-de-obra, para a satisfação da estimativa de quanta mão-de-obra teria sido utilizada. Nos casos de diferenças inferiores entre o demonstrado e o estimado, exige-se o ISS por arbitramento contra a incorporadora por supostamente ter contratado prestadores de serviços não identificados que não contribuíram (Mosqueira, 2019).

Em Natal, no estado do Rio Grande do Norte, tal conjuntura obteve o entendimento em julgamento de recurso de que “não é possível a cobrança do Imposto sobre Serviços na atividade de incorporação imobiliária, quando a construção é feita pelo incorporador em terreno próprio, por sua conta e risco” (Rio Grande do Norte, 2010). Na decisão em questão, o município de Paramirim – RN, foi obrigado desconstituir o crédito fiscal que decorreu da exigência indevida do ISS sobre a atividade de uma empresa, que atua no ramo da construção civil em regime de incorporação imobiliária (Rio Grande do Norte, 2010). Inconformado com a sentença inicial, o Ente Público moveu a Apelação Cível nº 2008.004906-8, junto ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, mas os desembargadores que integram a 1ª Câmara Cível da Corte Estadual não deram provimento ao recurso.

Grande portadora de incorporadoras, Canela também presencia o conflito estudado, cuja conclusão é de que, “não obstante a Lista de Serviços Anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968 preveja a incidência de ISSQN em relação à execução de obra de engenharia por administração, por empreitada ou subempreitada, não é possível equiparar a atividade de empreitada com a de incorporação” (Rio Grande do Sul, 2019).

Tanto no Município de Goiânia quanto de Aparecida de Goiânia, o chamado ISS Solidário é calculado por aferição indireta, tendo por base a metragem quadrada edificada, valorada pelo custo por metro quadrado de construção fixado no Decreto Municipal n. 2.478 (Goiânia, 2006) e na Lei Complementar n. 46 (Aparecida de Goiânia, 2011). Resumidamente, a metodologia consiste em determinar o valor da construção pela multiplicação da metragem quadradas da edificação pelo custo por metro quadrado de construção, assumindo que desse custo 40% correspondem a mão de obra. Definido o valor da mão de obra, desconta-se a mão de obra própria, e calcula-se o ISS solidário a razão e 5% (alíquota do imposto) sobre o saldo de mão de obra.

### 3. Método

A metodologia aplicada no trabalho quanto aos objetivos foi a pesquisa exploratória, que consiste em levantamentos bibliográficos e de campo, com objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a tomá-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal aprimorar o aprimoramento de ideias ou a descobrir intuições (Gil, 2002). Dessa forma, a pesquisa exploratória direcionou a um levantamento documental, bibliográfico, entrevistas com profissionais com experiência sobre o tema abordado, e análise de exemplos que estimulem a compreensão do fenômeno (Poupart; Deslauriers, 2008).

Por possuir uma abordagem qualitativa, a pesquisa analisou casos concretos em suas peculiaridades locais (Flick, 2009) por intermédio de levantamentos processuais, tendo em vista que a análise documental favorece a observação do processo de evolução de indivíduos, grupos, conceitos, conhecimentos, comportamentos, mentalidades, práticas etc. (Poupart; Deslauriers, 2008). A delimitação se dá na exigência do ISS Solidário sobre as Incorporadoras dos municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia, utilizando-se além dos exemplos locais, exemplos e referências concretizadas em outros municípios já citados. Logo, serão utilizados



arquivos retirados da jurisprudência, que apresentam exemplos para que se estimule uma melhor compreensão do problema, como nos processos apresentados na Figura 1.

**Figura 1** - *Processos em andamento – Incorporadoras vs. Municípios*

<p><b>Processo digital:</b> <b>5107819.96.2018.8.09.0051</b> - Poder Judiciário do Estado de Goiás; 3ª Vara da Fazenda Pública Municipal e Registros Públicos Comarca de Goiânia; Requerente: CMO - Portal do Mares SPE Ltda. Requerido: Município de Goiânia</p>	<p><b>CMO – PORTAL DOS MARES SPE LTDA.</b>, de CNPJ sob o n. 13.610.102/0001-70, contesta exigência pelo município de Goiânia, de conclusão fiscal e respectivo comprovante de recolhimento do ISS devido sobre a obra, por ocasião da solicitação da Certidão de Conclusão de Obra (HABITE-SE). Valor da causa: R\$ 172.524,21</p>
<p><b>Processo nº 5306243.50.2019.8.09.0051</b> - Poder Judiciário; 4ª Vara da Fazenda Pública Municipal e Registro Público; Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - Goiânia; Requerente: SPE JMR E START LIGHT LTDA. Requerido: Município De Goiania</p>	<p><b>SPE JMR E START LIGHT LTDA.</b>, de CNPJ sob o n. 12.328.862/0001-27, contesta exigência pelo município de Goiânia, de conclusão fiscal e respectivo comprovante de recolhimento do ISS devido sobre a obra, por ocasião da solicitação da Certidão de Conclusão de Obra (HABITE-SE). Valor da causa: R\$ 322.002,45</p>

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, permitindo no estudo a cobertura de uma gama de fenômenos mais ampla, indispensável nos estudos históricos (Gil, 2002). Os levantamentos bibliográficos ocorrem em caráter dedutivo, partindo do geral para o particular, visando interpretar sob a ótica legal e doutrinária, a problemática da exigência do ISS solidário sobre a atividade de incorporação imobiliária.

Além da pesquisa bibliográfica, foram realizadas entrevistas, que consiste em uma técnica em que o investigador se apresenta ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação. É uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação (Gil, 2008). As entrevistas foram direcionadas à 4 profissionais conhecedores do assunto abordado e atuantes na área e todos concordaram em terem suas falas gravadas, apresentando apenas preocupações com a linguagem coloquial. Para preservar o anonimato dos entrevistados na pesquisa como garantia de segurança, foram adotados pseudônimos conforme o Figura 2.

**Figura 2;** *Forma de identificação e breve currículo dos entrevistados*

<p><b>P1</b></p>	<p>Contador e advogado, graduado em 1995 e 2009 respectivamente; Pós-graduado em Auditoria e Análise das Demonstrações Contábeis; Consultor contábil e Auditor independente; instrutor na área contábil e tributária; Autor de apostilas sobre ICMS, Tributação das Pessoas Jurídicas, Contabilidade nas Construtoras e Imobiliárias e Obrigações Acessórias por Retenção na Fonte; Sócio de escritório de auditoria e contabilidade situado na grande Goiânia.</p>
<p><b>P2</b></p>	<p>Advogada de um grupo de empresas do ramo de construção civil e incorporação imobiliária, sediada no estado de Goiás e com atividade em todo o território nacional; com mais de 15 anos de experiência na área, pós-graduada.</p>
<p><b>P3</b></p>	<p>Contadora de empresa no ramo de construção civil e incorporação imobiliária, sediada no estado de Goiás, com mais de 10 anos de experiência na área, pós-graduada.</p>
<p><b>P4</b></p>	<p>Contadora de um grupo empresas do ramo de construção civil e incorporação imobiliária, sediada no estado de Goiás e com atividade em todo o território nacional; com mais de 13 anos de experiência na área, pós-graduada.</p>

O roteiro de entrevista possuiu o formato semiestruturado, objetivando a obtenção de dados não constantes em fontes documentais, junto à percepção de valores subjacentes ao comportamento dos profissionais quando em contato com o problema apresentado, alcançando assim, novas fontes de interpretação dos resultados obtidos (Ribeiro, 2008).

As perguntas pré-definidas possuíram formato de tópicos e caráter subjetivo, deixando espaço para questionamentos espontâneos à medida em que os entrevistados dirigem o rumo da entrevista. Dessa forma, objetiva-se produzir um melhor recorte para o estudo, sem que haja diálogo que possa exprimir julgamento, preservando a confiabilidade (Ribeiro, 2008). As perguntas direcionadoras constam das Figura 3.

**Figura 3 - Perguntas direcionadas aos entrevistados**

<b>Pergunta 1:</b>	Qual a sua vivência na área da construção civil e incorporação imobiliária?
<b>Pergunta 2:</b>	De acordo com os seus conhecimentos, a atividade de Incorporação Imobiliária pode ser definida como uma prestação de serviço?
<b>Pergunta 3:</b>	Na sua opinião, a atividade de Incorporação Imobiliária poderia ser associada a algum dos serviços listados no anexo 1 da Lei Complementar 116/2003, ainda que como congêneres?
<b>Pergunta 4:</b>	Nos termos da legislação atual (LC 116/2003 e códigos tributários municipais), o ISS de competência municipal poderia ser cobrado sobre a atividade de Incorporação Imobiliária?
<b>Pergunta 5:</b>	A legislação tributária atual engloba tanto o instituto da substituição tributária, quanto a solidariedade, inclusive em matéria de ISS. Neste contexto, você vê viabilidade para a convivência simultânea dos dois institutos na mesma relação tributária?
<b>Pergunta 6:</b>	Qual a sua opinião sobre a cobrança do ISS Solidário na Incorporação Imobiliária por ocasião, da expedição do habite-se, que está amparado no Instituto da solidariedade, uma vez que tanto o construtor quanto o incorporador são substitutos tributários em relação ao serviço que contratam?
<b>Pergunta 7:</b>	Você já vivenciou um caso de exigência do ISS na incorporação imobiliária?
<b>Pergunta 8:</b>	Se sim, como você lidou ou está lidando com a questão?
<b>Pergunta 9:</b>	Ao lidar com a cobrança do ISS na incorporação imobiliária, qual o impacto no contexto dessa cobrança você observou em sua vida profissional?

O protocolo utilizado contou com gravação através de smartphone, transcrição dos dados com correções coloquiais em respeito à vontade expressada pelos entrevistados, poupando também elementos irrelevantes sem prejudicar o sentido das falas e referenciando reações comportamentais, conforme recomendações de (Lima, 2016).

## 4. Resultados e Discussão

### 4.1 Análise das Entrevistas

O entrevistado intitulado como P1, ao responder à questão que solicitava que os entrevistados discorressem sobre o processo de incorporação imobiliária e sua possibilidade de classificação como prestação de serviço, colocou:

“Em minha opinião, para a incorporação direta, aquela em que o incorporador adquire o terreno em nome próprio e assume todo o risco da construção, obrigando-se a entregá-la pronta e averbada no cartório de registro de imóveis, não é definida como

prestação de serviços, considerando a impossibilidade de prestar serviços para si próprio” (P1, 2023).

Enquanto isso, o entrevistado intitulado como P2 salienta para a polaridade dessa relação de Incorporação Imobiliária, ou seja, para existência da parte contratante e da parte contratada, onde define que “o contratado de um modo geral é o próprio incorporador contratado pelo cliente da Incorporação Imobiliária, mas o contrato é um de promessa de compra e venda. Então a contratação não é uma prestação de serviço”.

A entrevistada P3 coloca que concorda com tal afirmação, ou seja, de que o processo de Incorporação Imobiliária compreende em uma relação de prestação de serviço, uma vez que essa análise seja realizada apenas pelo viés da área da construção civil, mas que fora da mesma discorda dessa classificação. Em discordância da afirmativa e dos demais integrantes da pesquisa, P4 defende um posicionamento claro: “Considerando que a Incorporação Imobiliária não visa atender um serviço, mas sim uma destinação social, tendo como resultado o produto, entrega de algo, de um bem, de um patrimônio e não de um serviço, meio.” (P4, 2023).

Como supracitado, a pergunta de número três da entrevista foi destinada a identificar a opinião dos entrevistados sobre a possibilidade da atividade de Incorporação Imobiliária poderia ser associada a algum dos serviços listados no anexo 1 da Lei Complementar 116/2003. A entrevista P1 é categórica em afirmar que, em sua opinião, a incorporação imobiliária não está listada na Lei Complementar 116/2003. O entrevistado P2 mantém a mesma opinião e a defende:

“Lá se você avaliar especificamente nos anexos, onde estão os serviços passíveis de serem listados pelo ISS, não consta incorporação imobiliária e sim serviço de construção. E aí a incorporação imobiliária não é serviço de construção. Traduz-se na verdade como uma operação de compra pra entrega futura, isso analisando o lado de quem está adquirindo. E analisando o lado do incorporador, uma venda pra entrega futura. Pra ele a atividade nada mais é do que você comprometer a unidade imobiliária que você ainda não possui para uma venda. Essa unidade pode ser um apartamento, pode ser um lote, pode ser uma casa, pode ser uma sala comercial” (P2, 2023).

A entrevistada P3 mantém a opinião dos demais e coloca que na sua visão a Incorporação Imobiliária não está listada na Lei Complementar 116/2003, o que se repete com a entrevistada P4 que complementa as ideias anteriormente colocadas:

“Os congêneres como construção, arquitetura, comercialização de imóveis, intermediação etc., estão indiretamente ligados à atividade de Incorporação Imobiliária e não o contrário. Assim, a Incorporação Imobiliária tem como essência um resultado, ou seja, ao iniciar e finalizar-se o resultado é o mesmo, qual seja de incorporar. O que pode haver como má interpretação, é o que está sendo incorporado e, por se tratar de unidade imobiliária, esta será alienada por meio de uma prestação de serviços, porém, não se confunde com a atividade ora discutida” (P3, 2023).

Na sequência, o foco da entrevista se torna mais específico para o tema abordado no trabalho que aqui se apresenta. Os integrantes da pesquisa são convidados a discorrer sobre a possibilidade de o ISS de competência municipal ser cobrado sobre a atividade de Incorporação Imobiliária frente à legislação atual (LC 116/2003 e códigos tributários municipais). P1 responde de forma negativa a essa ideia e explica:

“Considerando que a atividade de incorporação imobiliária visa entregar um resultado e não intermediar, sobre ela não deverá haver incidência de ISS. E, se a atividade desenvolvida tem como finalidade a entrega de um resultado direto e real para que haja o desenvolvimento ou aplicação de outra, tal como a da construção total, parcial de edificações ou grupos de edificações, o imposto não será devido. No mercado imobiliário, bem como, no direito tributário há uma confusão a respeito da atividade de incorporação e construção, desta forma, a segunda caracteriza-se uma prestação de serviços de entrega de um bem de terceiro, enquanto a primeira é detentora do bem. Conforme preconiza a legislação (Lei nº 4.591/1964), o Incorporador é proprietário, já o construtor da unidade imobiliária o terceiro prestador dos serviços ao incorporador” (P1, 2023).

A sexta pergunta da entrevista pedia que os entrevistados opinassem sobre a viabilidade da convivência simultânea do instituto da substituição tributária e da solidariedade na mesma relação tributária. P1 define: “Não; em minha opinião, deveria existir apenas a Substituição Tributária com a responsabilidade do Incorporador recolher ao município os valores retidos”. Enquanto, P2 mantém a opinião, mas explica a formulação da sua linha de raciocínio:

“Olha se você na mesma relação prestacional você é substituído não tem como você ser solidário. Porque eu sou atribuído a você em relação a quem me presta esse serviço.

Isso significa deslocar do prestador para o contratante, a obrigação de substituir o imposto. Então não há que falar em solidariedade. Eu não sou solidário com o meu prestador. Eu sou substituto nessa relação. Então eu vou nele nessa relação obrigacional com o município para substituir esse imposto. Então não tem como eu ser solidário e responsável ao mesmo tempo. Porque a responsabilidade tributária ou ela é direta ou ela é solidária” (P2, 2023).

A Para P3 esse objetivo é parcialmente possível, colocando que “concordo que a substituição tributária e a solidariedade devem ser observadas em obras por administração”. Especificando ainda mais seu posicionamento, P4 contribui para a pesquisa quando afirma:

“Solidário não! Talvez como substituto, mas somente se, em determinado momento o construtor exercer a função de incorporador e vice-versa. Contudo, se há possibilidade e previsão legal para aplicação da cobrança de ISS para o prestador construtor mesmo em condição de incorporador, há também a possibilidade de não aplicação como incorporador. Assim, considera-se quase impossível a referida cobrança se a primazia é a atividade exercida. Mesmo que o incorporador construa o bem incorporado, sua essência e finalidade iniciou-se como incorporação do bem, que se dá somente com o resultado desta, independente do resultado da construção (P4, 2023).

Na sequência os integrantes do estudo são convidados a mostrar qual a sua opinião sobre a cobrança do ISS Solidário na Incorporação Imobiliária por ocasião, da expedição do habite-se, que está amparado no Instituto da solidariedade. P1 afirma “eu discordo quando essa cobrança impede a liberação do Habite-se, e aí compromete a averbação da Obra e força o incorporador ao pagamento da cobrança, indevida”. Enquanto isso, P2 possui uma análise extremamente crítica a essa ideia e defende sua tese:

“Essa cobrança vem na verdade especialmente do âmbito municipal, a gente tem acompanhado isso e essa cobrança propriamente dita está totalmente equivocada e ilegal. Chega a tentar contra a moralidade da gestão pública. Porque você está obrigando o incorporador a reter o ISS dos serviços que ele contrata. Você está obrigando ele a ser substituto e depois obriga a recolher o ISS solidário por alguém

que prestou serviço pra ele e não recolheu. [ . . . ] Isso é uma forma indireta de taxar pelo ISS a atividade de incorporação que não foi atingida por esse tributo e não teria sido porque não é uma atividade de serviço. Isso inclusive já tem decisões a nível do Supremo Tribunal Federal que essa cobrança é inconstitucional” [ . . . ] (P2, 2023). (P2, 2023).

Para P3, tal ideia é tão equivocada quanto demonstrado anteriormente, sobretudo pela “inexistência de previsão legal descrita no CTM”. Para P2 a questão é mais complexa e precisa ser analisada de forma mais ampla:

“Considerando que o habite-se é expedido somente se houver construção e, que esta última não se dá sem a devida incorporação imobiliária e, uma vez entregue, nesta fase poderá haver a solidariedade quanto a responsabilidade no recolhimento do imposto. Pois, necessitará o incorporador de averbação da obra correspondente às frações construídas” (P3,2023).

Buscando voltar à análise para as vivências profissionais dos entrevistados, a pergunta seguinte solicitava que eles descrevessem se já vivenciaram um caso de exigência do ISS na incorporação imobiliária, enquanto a questão seguinte solicitava saber como os entrevistados haviam lidado com tal situação, caso as respostas fossem positivas à questão anterior. P1 alega já ter passado por essa experiência e afirmou que “Para cumprir com as obrigações de Incorporador e averbar a obra no cartório de registro de imóveis, foram pagos os valores cobrados indevidamente e posteriormente a empresa entrou com processo judicial contra o Município”.

P2 também já possui experiência com tais casos e definiu o processo como carente de explicações maiores e uma relação mais forte entre contratante e contratado:

“Eu particularmente oriento o meu cliente e digo: você está sendo cobrado, mas é uma cobrança indevida, mas como isso aqui é quase que uma coerção, você é obrigado a pagar sob a condição de você receber o habite-se da obra, porque se você não paga você não recebe o habite-se. Se você vai para a justiça, até que isso se desenrole a expedição do habite-se já passou do prazo, então o que eu tenho orientado aos clientes, em alguns casos entrar com um mandado de segurança contra o município, para que o município seja obrigado a expedir o habite-se independentemente dessa questão tributária, e depois discutir essa substituição tributária nas vias adequadas” (P2, 2023).

A entrevistada P3 chama atenção para uma realidade problemática quando coloca “vivenciei situações de cobranças exorbitantes, que para não inviabilizar o resultado financeiro, a incorporadora impetrou mandado de segurança” (P3, 2023). P4 é ainda mais específica ao relatar suas vivências:

“Em 2004 houve tentativa de incidência do imposto na Incorporação Imobiliária no município de Caldas Novas-GO. O ente entendeu que a incorporadora seria solidária na cobrança do imposto aplicado à atividade de comercialização imobiliária exercida pela intermediadora. [...] À época da exigência, fiz uma defesa verbal e administrativa para que não houvesse a aplicação da solidariedade, haja vista, serem as contribuintes detentoras de responsabilidades tributárias divergentes, bem como, de atividades totalmente independentes” (P4, 2023).

Por fim, os integrantes da pesquisa são convidados a discorrer sobre a cobrança do ISS na incorporação imobiliária. Onde P1 coloca:

“Todas as situações que vivenciamos em nossa vida profissional, no geral, nos traz experiência e agrega conhecimento; em se tratando da cobrança do ISS na Incorporação Imobiliária, nossa vivência nos ensinou a atentarmos para que sejam efetuadas todas as retenções devidas referentes aos serviços sujeitos às retenções e efetuado o seu recolhimento aos cofres municipais, transmitindo todas as declarações exigidas e sempre suportado por toda a documentação comprobatória exigida, assim agilizamos os processos de regularização das obras perante o município por ocasião do Habite-se, além de evitarmos fiscalizações. E, em alguns momentos, nos deparamos com situações indevidas ao nosso processo, acarretando desgastes, comprometimento de nosso tempo e muitas vezes precisamos recorrer a outros profissionais, como Advogados.” (P1, 2023).

Para P2, essa é uma reflexão mais jurídica e burocrática para aquele que atua como contador:

“O impacto é grande, embora isso é uma questão mais jurídica, fica a cargo do contador resolver essas questões mais burocráticas. Quem vai correr atrás de habite-se é o contador, quem faz o processo de prestação de contas para o município para poder obter o habite-se é o contador. E aí a coisa começa a enrolar e fica sendo como se ele estivesse fazendo um mau serviço, porque muitas vezes o empresário não compreende essa burocracia tributária. Até porque a formação dele quase sempre é outra, é na área de engenharia. Eles são engenheiros, não entendem de legislação, de burocracia tributária, dos entes tributantes e tributados, e nem a morosidade da máquina pública” (P2, 2023).

#### 4.2 Análise dos Processos

O Processo de n. 5107819.96.2018.8.09.0051 apresenta em seu corpo o seguinte entendimento:

“In casu, a autora/apelante é pessoa jurídica que tem por objeto social a aquisição de terreno, incorporação, construção e comercialização das futuras unidades autônomas e, nessa condição, adquiriu terreno e construiu o empreendimento imobiliário residencial em tela. A atividade prestada pela autora/apelada consubstancia-se em incorporação imobiliária, na modalidade direta, na qual a construção é realizada pelo próprio incorporador, não havendo prestação de serviços de terceiros.” (Goiás, 2020).

Dessa forma, a conclusão que se chegou ao final da redação é de que “não há se falar em incidência de ISS na situação em comento, posto que o alvo desse imposto é atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto” (Goiás, 2020).

Por sua vez, o Processo de n. 5306243-50.2019.8.09.0051 em uma análise semelhante à anterior, considera que:

“Não há falar em incidência de ISS na situação em comento, posto 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, destarte, serem tidas como fatos geradores da exação.” (Goiás, 2022).

Em fase de apelação por parte do município de Goiânia, o referido processo ainda não apresentou um resultado definitivo até a data final desse estudo, embora se incline a favor da incorporação imobiliária.

#### 4.3 Discussão dos Resultados

Os quatro profissionais entrevistados se posicionaram em desacordo à prática das prefeituras em cobrar ISS Solidário sob a atividade de incorporação imobiliária através da aferição indireta. Todos os profissionais entrevistados compartilham da opinião de que em se tratando dos preceitos legais do ISS que envolve legislações federais e municipais, a cobrança por solidariedade do imposto em uma atividade que já é substituta tributária é equivocada, com o entrevistado P2 a classificando como “coerção”.

Essa constatação vai ao encontro de Beckman (2022), para quem a instituição do ISS deve atingir as atividades mencionadas na lista exaustiva da Lei Complementar 116, obrigatoriamente. Também, há convergências com a afirmação de que seria falaciosa a hipótese de incidência do referido imposto sobre a atividade de execução de construção sob conta e risco, em nome próprio, de venda antecipada para entrega de bem futuro, vez que ela não é contemplada no item 7.02 da Lei Complementar 116, ou mesmo no revogado item 32 (Moura, 2010). Vale ressaltar que a incorporação imobiliária tem por objetivo alienar parcial ou totalmente, edificações compostas por unidades autônomas, onde a construção por administração ou empreitada é apenas a atividade meio (Brasil, 1964), não configurando, portanto, uma “prestação de um esforço humano consubstanciado em serviço” (Rangel, 2022).

Em relação ao impacto na vida profissional que pode ocorrer com a prática realizada pelas prefeituras, os quatro profissionais relataram passar por alguma situação desconfortável envolvendo a disputa entre empresa e município. Um entrevistado relata passar por desgastes relacionados ao dia a dia profissional, comprometimento do tempo e aponta um incômodo ao recorrer a outros profissionais na busca pela resolução do problema apresentado. Um entrevistado também relata a impressão de mau serviço por parte dos empresários que muitas vezes não conhecem a burocracia tributária envolta na questão. Essas declarações vão ao encontro a afirmação de Lopez, Marques e Tadeu (2021) sobre a insegurança jurídica e elevação de riscos do exercício da atividade profissional ocasionada pela exigência do Imposto Sobre Serviços na Incorporação Imobiliária por parte dos municípios.

Não houve concordância com a cobrança do ISS sob a atividade de incorporação imobiliária, ou relato positivo da mesma na vida profissional observados nas entrevistas. No entanto, um profissional relata que apesar as intercorrências, essa situação forçou maior atenção e organização nas etapas de construção para incorporação, seja própria ou por regime de empreitada, para que se possa ter as provas necessárias da retenção do ISS por substituição.

Quanto à jurisprudência, o processo de nº 5107819.96.2018.8.09.0051 consta como trânsito em julgado, com decisão a favor da incorporadora, conforme sentença:

“Diante do exposto, e por tudo mais que consta dos autos, JULGO PROCEDENTES os pedidos iniciais para declarar a inexistência de relação jurídico, entre a requerente e o Município de Goiânia, para a cobrança do ISS Solidário na incorporação imobiliária direta. Determino, ainda, a restituição dos valores recolhidos indevidamente, em virtude do pagamento realizado, conforme comprovante acostado à inicial, no valor de R\$ 172.512,15, com a possibilidade de compensação, caso seja de interesse da parte autora (Goiás, 2020).

Em concordância com Mosqueira (2019), que aponta já haver reconhecimento da jurisprudência e doutrina de que o incorporador imobiliário não é contribuinte do ISS, o Acórdão do referido processo aponta que:

[...] não há se falar em incidência de ISS na situação em comento, posto que o alvo desse imposto é atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto. Portanto, 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, destarte, serem tidas como fatos geradores da exação (Goiás, 2020).

Já o processo nº 5306243.50.2019.8.09.0051 encontra-se em fase de apelação por parte do município, vez que as primeiras decisões também foram em favor da incorporadora:

“Diante das razões acima expostas, julgo procedente o pedido, para o fim de declarar a inexigibilidade do ISSQN em discussão, e condeno o Município de Goiânia a devolver ao Autor o valor das parcelas já pagas a este título, atualizados monetariamente pelo IPCA, a partir de cada pagamento indevido, com juros moratórios de 1% (um por cento) a partir do trânsito em julgado da sentença. Em atenção ao princípio da sucumbência, condeno o Réu no pagamento das custas processuais antecipadas pela Autora e honorários advocatícios, que arbitro em 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado atribuído à causa. Publique-se (Goiás, 2022).

Por se tratar de uma atividade de incorporação direta, o Acórdão do processo acima infere o seguinte: desse modo, considerando não ser juridicamente viável que alguém preste serviços a si mesmo, forçoso concluir pela não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN/ISS) na incorporação imobiliária direta, nos exatos termos da sentença vergastada (Goiás, 2022).

A hipótese de a cobrança do ISS por solidariedade sob a incorporação imobiliária configura-se taxaço sobre a atividade se confirma na opinião dos entrevistados, vez que todos afirmaram ilegitimidade na prática, seguindo também Mosqueira (2019), ao afirmar que a problemática configura “mero inconformismo fazendário”. Barreto (2009), também reforça a hipótese ao inferir que na incidência do ISS sobre uma relação jurídica, independentemente da sua efetiva realização, o imposto passaria a ser sobre contratos ao invés de serviços.

## 5. Conclusão

Como observado nos termos legislativos do ISS por solidariedade em incorporações imobiliárias, nas perspectivas teóricas e por meio dos dados coletados e analisados, como indicado no objetivo geral do trabalho, conclui-se que o ISS por solidariedade não deve incidir em incorporações imobiliárias e a sua exigência é indevida. A pesquisa também verificou



impacto negativo na vida profissional de contadores e advogados que lidam com os embates envolvendo municípios e incorporadoras.

A posição doutrinária sobre o tema é clara ao concluir que a atividade de incorporação imobiliária não configura prestação de serviços e sim atividade de venda para entrega futura (Beckman, 2022). Quanto as questões legislativas, a atividade da incorporação imobiliária além de não constar nos itens da lista taxativa presente na Lei Complementar n. 116 (2003) que regula o Imposto Sobre Serviços, configura um formato distinto à prestação de serviços e se define como “negócio jurídico que tem por finalidade promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações compostas de unidades autônomas” (Brasil, 1964).

Nos casos de substituição tributária, previstos no Decreto Municipal n. 3.137 (Goiânia, 2011) e na Lei Complementar n. 46 (Aparecida de Goiânia, 2011), que ocorre quando a incorporadora adota o regime de empreitada para realizar as edificações, a exigência do ISS solidário por aferição indireta no momento de expedição do “habite-se” pode configurar bitributação, tema sugerido para próximos estudos. Os Tribunais parecem dispostos a reafirmar esse entendimento, visto que os processos apresentados em fase final (Goiás, 2022) ou transitados em julgado (Goiás, 2020), possuem sentenças a favor das incorporadoras imobiliárias. Processo administrativo de Aparecida de Goiânia também vai na linha das decisões judiciais (Aparecida de Goiânia, 2022), que não reconhecem a atividade da incorporação imobiliária como prestação de serviços e vão contra à exigência do imposto por solidariedade pelos municípios.

A pesquisa confirma a hipótese de que a problemática se trata de uma taxação da atividade de incorporação imobiliária ainda não prevista em lei (Beckman, 2022), uma vez que os municípios de Goiânia e Aparecida de Goiânia insistem em exigir o ISS por solidariedade, mesmo diante de um entendimento geral por parte dos tribunais, doutrina e de profissionais de que não há a incidência da modalidade do imposto na atividade referida. Contudo, o assunto ganha contornos completos, pois as decisões judiciais não têm atendido os pleitos dos contribuintes até o presente momento.

O estudo apresenta como limitação, entrevistas realizadas com profissionais de dois municípios apenas e de um único estado brasileiro, necessitando de mais entrevistados de localizações diferentes para abranger uma compreensão à nível nacional, tendo em vista a observação do problema em municípios de outros estados. Sugere-se para próximos estudos, o aumento na gama de entrevistados e de processos em andamento representando novos ocorridos, e investigação sobre o fenômeno da Bitributação.

## Referências

Aparecida de Goiânia. (2022). *Processo n. 2022000403*. Processo Administrativo Tributário - ISSQN art. 156, inc. III Constituição Federal - Código Tributário do Municípios - Lei n. 46/2011, 1 – 15.

Barreto, A. F. (2009). *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva.

- Barros, M. A. C. (2010). ISS na Incorporação Imobiliária deixa dúvida. *Revista Consultor Jurídico*.
- Beckman, A. K. C. (2019). A Perplexidade do ISS no seu Local de Incidência eo Fenomemo da Bitributação: Uma Abordagem Sobre as Atividades de Prestação de Serviços. *Revista Paraense De Contabilidade - RPC*, 4(2), 32 – 42. <https://doi.org/10.36562/rpa.v4i2.4>
- Cirne, M. E. (2007). Incorporação Imobiliária e o ISS. *ESMAFE*, 162 – 234. <https://revista.trf5.jus.br>
- Coêlho, S. C. (2008). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense.
- Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968*. (1968). Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação demercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasil. 1968.
- Decreto n. 3.794, de 15 de Setembro de 2022*. (2022). Aprova o Regulamento do Código Tributário Municipal de Goiânia - RCTM. Goiânia.
- Decreto n. 2.478, de 22 de dezembro de 2006*. (2006). Dispõe sobre o critério de arrecadação do ISSQN na construção civil proveniente de processos administrativos e dáoutras providências. Goiânia.
- Decreto n° 3.137, de 05 de outubro de 2011*. (2011). Dispõe sobre a retenção e recolhimento do ISSQN. Goiânia. 2011. [https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete\\_civil/sileg/dados/legis/2011/dc\\_20111005\\_000003137.html](https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2011/dc_20111005_000003137.html)
- Devos, R. P. (2015). Conflito de Competência do ISS Entre o Município de Domicílio do Prestador e o Município da Execução do Serviço. *Universidade Federal do Rio Grande do Sul*.
- Ferreira, A. B. (2000). *Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa*. Nova Fronteira. Rio de Janeiro.
- Ferreira, F. C. (2007). *Norma Padrão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica – PUC-SP.
- Flick, U. (2009). *Introdução à Pesquisa Qualitativa* (3rd ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Gomes, O. (2002). *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense.
- Fontoura, R. B. (2021). *Contratos de Prestação de Serviços e Mitigação de Riscos*. Editora Foco.
- Gil, C. (2002). *Como Classificar Pesquisas?* São Paulo: Atlas.
- Gil, C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo:Atlas.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. (2022). *Áreas Territoriais*. Brasil.
- La-Flor, M. J. (2014). *O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e os serviços notarial e registral*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS.

<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/183833>

*Lei Complementar n. 046 de dezembro de 2011* (2011). Institui o Código Tributário do Município de Aparecida de Goiânia. Aparecida de Goiânia.

*Lei Complementar n. 131 de outubro de 2017*. (2017). Altera a Lei Complementar nº 046/2011, que instituiu o Código Tributário do Município de Aparecida de Goiânia, Goiás, e a Lei Municipal nº 1353/94, que instituiu o Código de Processo Administrativo Fiscal e Tributário do Município de Aparecida de Goiânia, e dá outras providências. Aparecida de Goiânia.

*Lei Complementar nº 175 de julho de 2020*. (2020). Dispõe sobre execução indireta, mediante contratação, de serviços inerentes às atividades complementares da Administração Pública Municipal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Aparecida de Goiânia.

*Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964*. (1964). Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Brasil.

*Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasil. 1966.

*Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. (2002). Institui o Código Civil. Brasil. (2002).

*Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. (2003). Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasil. 2003.

*Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016*. (2016). Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasil. 2016.

*Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020*. (2020). Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. Brasil. 2020.

*Lei Complementar nº 183, de 22 de setembro de 2021*. 2021. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. Brasil. 2021.

*Lei n. 344, de 30 de setembro de 2021*. (2021). Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá outras providências. Goiânia.

- Lima, J. S. (2020). ISS e o Conceito Constitucional de Serviço de Qualquer Natureza. Dissertação de mestrado em Direito. *Pontifícia Universidade Católica*. São Paulo.
- Lima, M. (2016). O Uso da Entrevista na Pesquisa Empírica. *Método de Pesquisa em Ciências Sociais - Bloco Qualitativo*.
- Lopez, Marques, F. G., & Tadeu, A. (2021). Gestão Contábil nas Organizações da Sociedade Civil. *IDP*.
- Martínez, P. R. (1989). *O Subcontrato*. Coimbra: Almedina.
- Mosqueira, P. A. de A. (2019). A ilegalidade e a inconstitucionalidade do lançamento do ISS Visto Fiscal sobre o setor de incorporação imobiliária no Rio de Janeiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 140(27).
- Moura, T. (2010). Da não incidência de ISS na incorporação imobiliária. *Revista da FESDT*.
- Nascimento, J. F. (2015). Indução tributária, patrimônio de afetação da incorporação imobiliária e a efetivação do direito à moradia. *Dissertação de Mestrado, UFPB*. <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/tede/8354/2/arquivototal.pdf>
- Oliveira, D. S. (2020). A Função Social da Incorporação Imobiliária Diante as Garantias e Eventuais Prejuízos na Multiplicidade de Contratos. *Revista Estação Científica*, 2(046),1 – 21. [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59120/1/2021\\_tcc\\_oobarbosa.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59120/1/2021_tcc_oobarbosa.pdf)
- Poupart, J., & Deslauriers, J. (2008). *A Pesquisa Qualitativa*. Petrópolis: Vozes.
- Processo digital n. 5107819.96.2018.8.09.0051*. (2021). 3ª Vara da Fazenda Pública Municipal e Registros Públicos Comarca de Goiânia. Goiás. 2019. Disponível em <https://projudi.tjgo.jus.br/PendenciaPublica>
- Processo digital n. 5107819.96.2018.8.09.0051*. (2020). Poder Judiciário do Estado de Goiás, 5258 – 5258. Goiás. 2020.
- Processo n. 5306243.50.2019.8.09.0051*. (2022). Poder Judiciário; 4ª Vara da Fazenda Pública Municipal e Registro Público, 6632 – 6632. Goiás. (2022).
- Processo n. 70082086109*. (2019). Tribunal de Justiça do Estado (2ª Câmara Cível). Rio Grande Do Sul. 2019.
- Rangel, S. (2022). Guerra Fiscal e o Conflito de Competência do ISSQN: Observações Sobre a Reforma tributária. *UCB*. <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3021>
- Reis, D., & Silva, R. (2020). A Demanda de Trabalho do Profissional Contábil, Face às Obrigações Acessórias: Um Estudo Sobre a Burocracia Contábil. *Revista De Estudos Interdisciplinares Do Vale Do Araguaia - REIVA*.
- Ribeiro, E. A. (2008). A perspectiva da entrevista na investigação qualitativa. *Evidências*, Araxá, 4.
- Recurso do município de Natal (RN) contra a Empresa de Serviços e Construção Ltda (Escol)*. Superior Tribunal de Justiça (2ª turma).

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/14463401/inteiro-teor-14463402>

Rocha, R. S. (2019). Contrato de Subempreitada. *Revista Jurídica Portucalense*. <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/12107>

Sabbag, E. (2017). *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva.

Salomo, J. L. (2005). *Contratos de Prestação de Serviços: Manual Teórico e Prático*. São Paulo: Juarez de Oliveira.

Sousa, R. G. (1975). *Compêndio de Legislação Tributária* (Padrão ed.). São Paulo: Resenha Tributária.

Tauil, R. (2009). *O Responsável e o Substituto Tributário*. <http://www.consultormunicipal.adv.br/>