

# ISS na construção civil: Incorporação x empreitada

Thyago Garcia

## RESUMO EXECUTIVO

A pergunta que mais recebemos de construtoras e incorporadoras é direta: **existe ISS na minha obra?** A resposta depende do **regime jurídico da atividade**. Se a empresa atua como **incorporadora direta** — terreno próprio, conta e risco do incorporador, venda de unidades — **não há prestação de serviços a terceiro**, logo **não há ISS**. Essa é a linha firmada pelo STJ no **REsp 1.166.039/RN** e reafirmada, entre outros, no **REsp 2.091.657/SP (2025)**,

Quando a empresa **executa obra para terceiros** — por **administração, empreitada ou subempreitada** — aí sim estamos diante de **prestação de serviço** típica do **item 7.02 da LC 116/2003**, atraindo a incidência do ISS. Exemplos: galpão construído sob encomenda, reforma sob demanda, obra pública contratada. O TJSP tem precedentes recentes nessa direção.

Quando a empresa **executa obra para terceiros** — por **administração, empreitada ou subempreitada** — aí sim estamos diante de **prestação de serviço** típica do **item 7.02 da LC 116/2003**, atraindo a incidência do ISS. Exemplos: galpão construído sob encomenda, reforma sob demanda, obra pública contratada. O TJSP tem precedentes recentes nessa direção.

O artigo organiza o tema em duas chaves: (i) **não incidência** na incorporação direta, com base constitucional e na **lista taxativa** da LC 116/2003 e na vedação de ampliar conceitos de direito privado (CTN, art. 110); e (ii) **incidência** quando houver **bilateralidade** (prestador–tomador) e **preço** por serviço contratado. Trazemos ainda **doutrina** (Harada) para reforçar a natureza **negocial** da incorporação direta — construção como **meio** para vender **bem próprio**.

Práticas municipais como **condicionar o “habite-se” ao pagamento do ISS** são tratadas em seção específica: a jurisprudência repele **sanções políticas** (Súmulas STF 70, 323 e 547; TJSP 2021). O texto explica **como reagir** administrativa e judicialmente.

Por fim, antecipamos um ponto que costuma gerar confusão: **“pauta fiscal”**. No artigo, ela será abordada de forma objetiva — **base de cálculo e arbitramento**, não **hipótese de incidência** — com orientação prática sobre quando e como contestá-la, à luz da jurisprudência local.

## 1. CONTEXTO E OBJETIVO

O contencioso de ISS na construção civil tem uma raiz recorrente: a confusão entre **incorporação direta** — atividade voltada à produção e alienação de **bem próprio** — e a **prestação de serviços de construção para terceiros**. A distinção não é apenas

terminológica; ela define a existência (ou não) do fato gerador do imposto. Há mais de uma década o Superior Tribunal de Justiça firmou orientação segundo a qual, na incorporação direta, não há prestação de serviços a terceiros e, portanto, **não incide ISS**; trata-se de construção realizada em terreno próprio, por conta e risco do incorporador, como meio para a venda de unidades autônomas.[1] Essa diretriz foi **reafirmada** em julgados recentes, inclusive em 2025, enfrentando expressamente operações por SPE e a contratação de terceiros para etapas específicas da obra — o que não desnatura a natureza **não-serviço** da incorporação.[2]

Apesar disso, autuações persistem por dois vetores. O primeiro é a tentativa municipal de **alargar** o alcance da lista de serviços da **LC 116/2003** (item 7.02) por interpretação extensiva ou analógica, malgrado a natureza **taxativa** do rol e o freio do **art. 110 do CTN**, que veda manipular conceitos de direito privado (como “prestação de serviço”) para expandir competência tributária.[3] O segundo é o uso de **medidas coercitivas** — negar *habite-se* para forçar pagamento — prática classificada como **sanção política**, repelida pelas Súmulas 70, 323 e 547 do STF e já afastada pelo TJSP em precedente paradigmático.[4] Em paralelo, aparece a chamada “**pauta fiscal**” (tabelas de referência por m<sup>2</sup> etc.), cuja função, quando muito, é de **arbitramento** de base de cálculo e **não** de criação do próprio fato gerador — o que exige procedimento formal e motivação, nos termos do **art. 148 do CTN**. [5]

Este artigo tem por **objetivo** oferecer um **mapa seguro** para construtoras e incorporadoras: (i) delimitar, com base legal e jurisprudencial, **quando o ISS não incide** (incorporação direta) e **quando incide** (empreitada/administrativa para terceiros, item 7.02); (ii) organizar o **quadro normativo essencial** — Constituição, LC 116/2003, **CTN 110 e 148**, e **Lei 4.591/1964** — com o apoio da **doutrina** que descreve a incorporação como negócio voltado à produção e alienação de unidades próprias; (iii) explicar como lidar com “**pauta fiscal**” e **sanções políticas**; e (iv) indicar **boas práticas probatórias** para reduzir risco de autuação em operações puras e em cenários de atividades mistas.[6] Ao final, um **FAQ** traduz as dúvidas mais frequentes em respostas diretas, servindo tanto a quem busca uma visão rápida quanto a quem pretende aprofundar o tema.

## 2. QUADRO LEGAL ESSENCIAL

O ponto de partida é constitucional. Compete aos Municípios instituir o ISS sobre “serviços de qualquer natureza”, desde que **definidos em lei complementar**. Essa remissão expressa à lei complementar é o que sustenta a natureza **taxativa** da lista da LC 116/2003: não se tributa o que **não** é serviço, nem o que não está descrito de modo legítimo na lista. O **art. 110 do CTN** reforça o freio: a lei tributária **não pode alterar** conceitos de direito privado usados para definir competências — logo, chamar de “prestação de serviços” aquilo que juridicamente é **produção e alienação de bem próprio** é extrapolar a competência.

Dentro desse desenho, a **LC 116/2003** descreve, no **item 7.02**, a hipótese clássica de incidência para o setor: execução, por **administração, empreitada ou subempreitada**, de obras de construção civil e congêneres; e preserva a exceção de **construção por administração ou empreitada de pessoa física para uso próprio**. Trata-se, pois, de cenário de **bilateralidade contratual** (prestador–tomador) e **preço de serviço**, que não se confunde com a incorporação direta. A jurisprudência que consolidou a tese da **não**

**incidência na incorporação direta** parte exatamente dessa diferenciação: o incorporador, em terreno próprio, por sua conta e risco, não presta serviço a terceiro; constrói para si, tendo por finalidade a **venda de unidades** — o que afasta o fato gerador do ISS. O **REsp 1.166.039/RN** cristalizou essa leitura e foi reiterado em decisões recentes.

A moldura civil ajuda a compreender o traço decisivo. A **Lei 4.591/1964** define o **incorporador** e disciplina os **regimes de construção: direto** (o próprio incorporador assume a obra por sua conta e risco), **empreitada e administração**. No regime direto, típico das incorporações puras, a construção é **meio** para alcançar a finalidade econômica — a alienação das unidades — e não um serviço vendido a terceiros. A doutrina é enfática nesse ponto, descrevendo a incorporação direta como atividade **negocial** de produção e comercialização de **bens próprios**.

Quando há, porém, **contrato de obra para terceiro**, emerge a **empreitada**, instituto previsto no Código Civil e enquadrado precisamente no **item 7.02**: há prestação de fazer, preço e destinatário determinado — e, portanto, **incidência de ISS**. A jurisprudência paulista recente ilustra bem essa fronteira em hipóteses de construção sob encomenda (p. ex., galpão industrial): nesses casos, reconhece-se a tributação pelo serviço prestado pela construtora ao tomador.

Por fim, cabe situar a chamada “**pauta fiscal**”. Tabelas de referência por metro quadrado ou similares **não criam hipótese de incidência**; quando muito, integram mecanismos de **arbitramento de base de cálculo e exigem** o rito e os pressupostos do **art. 148 do CTN** (motivação, prova de omissões/inconsistências, contraditório). Fora desse quadrante, a utilização automática de pautas é juridicamente vulnerável — e, no contexto de **incorporação direta**, o tema sequer se põe, por inexistência do próprio fato gerador.

Com essa arquitetura normativa — CF/88, LC 116/2003 (lista e item 7.02), CTN 110 e 148, Lei 4.591/1964 e o traço civil da empreitada — o leitor tem o mapa necessário para, nas seções seguintes, percorrer a **não incidência** na incorporação direta e a **incidência** na prestação de serviços para terceiros, além de compreender onde entram (e onde **não** entram) práticas administrativas como “pautas” e condicionamento de *habite-se*.

### **3. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA: O QUE É (E O QUE NÃO É)**

A incorporação imobiliária tem disciplina própria e lógica econômica distinta da prestação de serviços. A Lei nº 4.591/1964 define o **incorporador** como a pessoa — física ou jurídica — que promove a construção de edificações compostas por unidades autônomas **para alienação**. A construção, aqui, é o **meio** de viabilizar a venda de um **bem próprio**, e não um fazer contratado por terceiro. A mesma lei organiza os **regimes de construção** possíveis: o **regime direto** (o próprio incorporador assume a obra por sua conta e risco), a **empreitada** e a **administração** — distinções que serão decisivas quando se analisa a incidência do ISS.

Na experiência de mercado, o incorporador direto adquire o terreno (ou o detém por outro título legítimo), desenvolve o projeto, financia e executa a obra, e posteriormente **vende as unidades** — etapas que podem envolver contratações pontuais de fornecedores e empreiteiros **em favor do próprio incorporador**. Isso não converte a operação em

prestação de serviços a terceiros: falta a **bilateralidade** típica do serviço (prestador–tomador) e o **preço de serviço** como contraprestação. Doutrina de referência sintetiza esse ponto ao descrever a incorporação direta como atividade **negocial** de produção e alienação de unidades próprias.

Esse traço civil-contábil explica por que, sob a ótica do ISS, **incorporação direta e empreitada para terceiros** ocupam quadrantes diferentes. No primeiro, inexistente tomador: o incorporador constrói **para si**, assumindo integralmente o risco do empreendimento e ofertando ao público, ao final, **bens imóveis**; no segundo, há contrato de **obra para outrem**, com preço e destinatário definidos — **serviço** em sentido estrito, enquadrável no item 7.02 da LC 116/2003. É justamente essa linha que o Superior Tribunal de Justiça consolidou ao afirmar que, na incorporação direta, **não há incidência de ISS** por ausência de prestação a terceiros, entendimento reiterado em julgados posteriores.

Como regra prática, portanto, **o rótulo societário não decide**: SPE, holding patrimonial ou a própria incorporadora podem operar em regime **direto** sem que isso se confunda com “serviço” — desde que preservados os elementos essenciais (terreno e risco próprios, alienação das unidades pelo incorporador). A contratação de terceiros para etapas da obra, por si só, **não desnatura** a incorporação direta; o que importa é **quem é o destinatário do resultado e qual é a causa econômica** do negócio. É esse o ponto de partida para, na sequência, demonstrar a **não incidência** do ISS na incorporação direta e, em contraste, a **incidência** quando houver empreitada/administrativa para terceiros.

#### 4. NÃO INCIDÊNCIA DE ISS NA INCORPORAÇÃO DIRETA

A tese hoje dominante é simples e, ao mesmo tempo, frequentemente esquecida na prática fiscal: na **incorporação direta**, não há prestação de serviços a terceiros; há **produção e alienação de bem próprio**, realizada em terreno do incorporador, por sua conta e risco. Por isso, inexistente o **fato gerador** do ISS — tributo que incide sobre **serviço-fim** prestado a outrem, e não sobre o **serviço-meio** interno utilizado para viabilizar a atividade econômica da incorporação. O Superior Tribunal de Justiça fixou esse entendimento no **REsp 1.166.039/RN**, em ementa paradigmática que contrapõe, de forma didática, a finalidade negocial da incorporação (venda de unidades) ao conceito de “prestação a terceiro” exigido pelo imposto.

Esse norte foi **reafirmado** pela 1ª Turma do STJ em julgados recentes — inclusive em **2025** — com um ponto de grande relevância prática: **atuar por SPE e contratar terceiros** para etapas da obra **não desnatura** a incorporação direta, desde que o incorporador siga titular do terreno, assuma o risco do empreendimento e **entregue o resultado como bem próprio**, e não como contraprestação a um tomador. O acórdão do **REsp 2.091.657/SP** explicita que o item **7.02 da LC 116/2003** não se aplica a esse arranjo, exatamente porque falta a bilateralidade prestador–tomador remunerada por preço de **serviço**.

Do ponto de vista normativo, a conclusão é coerente com a arquitetura do sistema: a **lista** da LC 116/2003 é **taxativa**, e o **art. 110 do CTN** impede que se “alargue” o conceito de serviço para capturar atividades que, no direito privado, configuram **produção e venda de ativo próprio**. A própria lista, no **item 7.02**, descreve a hipótese típica de

**empreitada/administrativa** (obra para terceiro, mediante preço) — justamente o oposto da incorporação direta, em que **não há contrato** com tomador para execução da obra.

Na prática empresarial, é comum a dúvida: “e se a incorporadora contrata empreiteiros ou subcontrata fases da obra?”. A resposta, à luz da jurisprudência consolidada, continua a mesma: **isso não transforma o incorporador em prestador de serviços a terceiros**, porque essas contratações são **em favor do próprio incorporador**, como insumo da sua atividade fim de produzir e vender unidades; persistindo a ausência de bilateralidade e de preço de serviço perante um tomador, **não há ISS**.

Outro foco de conflito são as chamadas **sanções políticas** municipais — por exemplo, **condicionar o “habite-se”** ao pagamento de suposto ISS. Além de pressuporem a existência do fato gerador (que não há na incorporação direta), esses expedientes são **vedados** pelas Súmulas **70, 323 e 547** do STF e já foram rechaçados pelo **TJSP** em precedente de 2021, que reconheceu tanto a **inexigibilidade** do ISS na construção em imóvel próprio quanto a **ilegalidade** de negar o *habite-se* como forma de coerção fiscal.

A doutrina acompanha essa leitura, destacando que, na incorporação direta, a construção é **meio necessário** para atingir a finalidade econômica — a **alienação das unidades** —, e não um serviço vendido ao adquirente; por isso, a relação jurídica que dá origem à receita é de **compra e venda**, não de prestação de serviços.

Em síntese: preservados os elementos essenciais — **terreno próprio, conta e risco do incorporador e comercialização das unidades em nome próprio** —, a incorporação direta **não configura fato gerador do ISS**. Questões de **base de cálculo** (como “pautas fiscais”) sequer ingressam na discussão, porque não há incidência a apurar; quando surgirem, estarão mal colocadas e devem ser tratadas como tema de **arbitramento** em hipóteses diversas, nunca como criação de hipótese tributária onde ela não existe.

## **5. QUANDO O ISS INCIDE: EMPREITADA OU ADMINISTRAÇÃO PARA TERCEIROS**

Quando a construtora se obriga, por contrato, a **executar obra em favor de terceiro**, mediante remuneração, há **prestação de serviço** em sentido próprio e, portanto, **incidência de ISS**. É a hipótese retratada pelo **item 7.02** da LC nº 116/2003 — execução, por administração, **empreitada** ou **subempreitada**, de obras de construção civil e congêneres — e que se distingue frontalmente da incorporação direta exatamente pela presença de **bilateralidade** (prestador–tomador) e de **preço de serviço**. O Código Civil dá o contorno dessa relação ao definir a empreitada como o ajuste pelo qual o empreiteiro se obriga a realizar determinada obra para o contratante, **mediante preço certo**. Nessa moldura, não se vende um bem próprio ao mercado; **entrega-se um fazer ao comitente**, que remunera o resultado contratado.

A jurisprudência paulista tem aplicado esse raciocínio com regularidade. No caso de **construção de galpão industrial sob encomenda**, por exemplo, o TJSP reconheceu que se estava diante de típica prestação de serviço de construção civil, cabendo o ISS ao Município competente e **ao prestador** a sujeição passiva, pouco importando que o imóvel fosse de propriedade do contratante. A operação não se confunde com incorporação; havia contrato, destinatário determinado e contraprestação pelo serviço.

Do ponto de vista legal, vale ainda lembrar a **exceção** inscrita no próprio item 7.02 — “**construção por administração ou empreitada de pessoa física para uso próprio**”. Ela não socorre empresas nem elide a tributação do **prestador**: mesmo quando o tomador é pessoa física e o fim é residencial, a **receita da construtora permanece tributável** pelo ISS, porque o que importa é a natureza do vínculo obrigacional da executora com o cliente. A lista é taxativa na definição dos serviços, mas não converte o prestador empresarial em não contribuinte quando atua sob contrato de obra.

É frequente que um mesmo grupo opere em **atividades mistas**: empreendimentos próprios (incorporação direta) convivem com contratos de obra para terceiros. Nesses cenários, a consequência prática é dupla: de um lado, **incide ISS** sobre a **parcela de receita** proveniente de empreitadas/administrativas; de outro, é indispensável manter **segregação contábil e documental** para não contaminar, por presunção, as receitas de incorporação direta com exigências indevidas. O próprio material jurisprudencial recomenda a formalização cuidadosa de cada contrato, a prova de **quem é o destinatário** do resultado e a demonstração de que, nos projetos próprios, a incorporadora segue como **titular do terreno e alienante das unidades**.

Em suma: sempre que houver **contrato de obra para outrem**, com **preço e destinatário certo**, aplica-se o item 7.02 da LC 116/2003 e o ISS é devido. A discussão sobre “pauta fiscal”, quando surgir, dirá respeito à **base de cálculo** e ao **arbitramento** — tema que será tratado adiante; ela **não** transforma incorporação direta em serviço, nem afasta a incidência quando a operação é, de fato, **empreitada para terceiros**.

## 6. “PAUTA FISCAL” E ARBITRAMENTO (CTN, ART. 148)

De tempos em tempos, municípios recorrem a chamadas “**pautas fiscais**” — tabelas de referência por metro quadrado, tipologia de obra ou padrão construtivo — para estimar o ISS na construção civil. É importante situar esse recurso no lugar certo do sistema: pauta **não cria hipótese de incidência**; quando muito, pode servir como **critério de arbitramento de base de cálculo**, e isso **somente** se observados os pressupostos e o procedimento do **art. 148 do CTN** (motivação idônea, indicação de omissões ou inconsistências, contraditório e ampla defesa). Fora desse quadrante, o uso automático de pautas é juridicamente vulnerável por inverter o ônus probatório e prescindir da aferição do **valor efetivo** da operação — que é, por definição, a base do ISS quando há **prestação de serviços**. Em outras palavras: pauta discute **quanto** tributar quando **há** serviço; não serve para transformar **o que não é serviço** em fato gerador.

Essa distinção é decisiva no setor. Nas operações de **incorporação direta**, como vimos, inexistente prestação a terceiro: constrói-se **para si**, em terreno próprio e por conta e risco do incorporador, para depois alienar **bens imóveis**. Nessa moldura, falar em “pauta” é **impertinente**, porque o problema não é **base de cálculo**, mas a própria **ausência do fato gerador** do ISS — ponto assentado pela orientação do STJ (REsp 1.166.039/RN e reafirmações recentes).

Já nas hipóteses de **empreitada/administrativa para terceiros** (item 7.02 da LC 116/2003), em que há efetiva **prestação de serviço**, a discussão sobre base de cálculo pode surgir se a fiscalização **desconsiderar** os documentos do contribuinte. Ainda assim, o

caminho legítimo não é aplicar “pauta” como atalho, mas instaurar **arbitramento** nos termos do art. 148 do CTN, com prova concreta de que os dados apresentados são inverossímeis ou incompletos e com respeito ao devido processo. A prática de substituir, sem mais, o **preço contratual e as medições** por valores tabelados ignora a regra matriz do imposto e costuma ser afastada quando submetida ao crivo jurisdicional — inclusive porque a **lista de serviços é taxativa** e o art. 110 do CTN impede esticar conceitos privados para ampliar competência tributária.

Há, por fim, um desvio frequente: condicionar a emissão do **habite-se** ao recolhimento de ISS estimado por pauta. Aí o problema se agrava. Além de pressupor incidência onde não necessariamente há, trata-se de **sanção política** vedada pelas Súmulas **70, 323 e 547** do STF — orientação já aplicada pelo TJSP em 2021 para afirmar a inadmissibilidade de negar o **habite-se** como mecanismo de coerção fiscal.

*Nota editorial.* O material-base deste escritório **não trouxe ementas específicas** sobre “pauta fiscal”. Para a versão final do artigo (e, se desejarem, um box de jurisprudência), recomendamos compilar decisões locais que enfrentem o tema à luz do **art. 148 do CTN** — tarefa que podemos realizar na etapa de revisão.

## 7. SANÇÕES POLÍTICAS E O “HABITE-SE”

A tentação de transformar o **habite-se** em instrumento de cobrança fiscal é antiga — e inconstitucional. O Supremo Tribunal Federal há décadas repudia as chamadas **sanções políticas**, isto é, restrições a direitos ou atividades como meio indireto de compelir o pagamento de tributos. É a lógica das Súmulas **70, 323 e 547**: é vedada a interdição de estabelecimentos, a apreensão de mercadorias ou a limitação ao exercício de atividades profissionais como formas de coerção tributária. O paralelismo para o setor imobiliário é direto: **negar ou condicionar o habite-se** para forçar recolhimento de ISS **não passa no crivo constitucional**. O Tribunal de Justiça de São Paulo aplicou expressamente essa orientação ao reconhecer, em 2021, a **inexigibilidade do ISS** em incorporação direta e a **inadmissibilidade** de vincular a expedição do habite-se à quitação do tributo — relembrando que a Fazenda dispõe de meios próprios para a satisfação do crédito, sem autotutela coercitiva.

A razão jurídica é dupla. Primeiro, **não há fato gerador** de ISS nas incorporações diretas, de modo que a exigência já nasce viciada; segundo, **a cobrança por vias transversas** desrespeita o devido processo e a matriz sancionatória do sistema, que reserva a punição a **condutas ilícitas tipificadas** e não ao mero inadimplemento. A decisão paulista citada é didática ao assentar que, mesmo quando o Município alega diferenças relativas a **serviços tomados** pela incorporadora (hipótese distinta, ligada a retenções), o caminho é **comprovar** a obrigação e **lançar** regularmente o crédito — nunca **bloquear o habite-se**. A mensagem prática para construtoras e incorporadoras é clara: **impugnar de pronto** exigências que condicionem licenciamentos ao pagamento de ISS, invocando as súmulas do STF e a jurisprudência local; em paralelo, **resguardar documentação** que demonstre a natureza da operação (incorporação direta ou, se for o caso, empreitada para terceiros), evitando que dúvidas de fato sirvam de pretexto para medidas coercitivas.

## 8. COMPLIANCE PROBATÓRIO: COMO PROVAR CADA CENÁRIO

Em disputa tributária, o **regime efetivo da operação** vale mais do que rótulos. Por isso, quem atua na construção civil precisa organizar a prova de modo a tornar **evidente** se está diante de **incorporação direta** (produção e alienação de bem próprio, sem ISS) ou de **empreitada/administrativa para terceiros** (prestação de serviço, com ISS no item 7.02 da *LC 116/2003*). O objetivo não é acumular papéis, mas **construir uma narrativa documental coerente** com a natureza jurídica de cada projeto, em linha com o *CTN* (art. 110) e com a disciplina civil da *Lei 4.591/1964*.

Na **incorporação direta**, a espinha dorsal probatória começa pela **cadeia dominial do terreno** (matrícula atualizada, títulos aquisitivos e eventuais ônus) e pelo **memorial de incorporação registrado** (arts. 32 e 33 da *Lei 4.591/1964*), pois são esses documentos que situam a obra como **empreendimento próprio** do incorporador. A contabilidade deve refletir **receita de venda de unidades** e não prestação de serviços; contratos com empreiteiros e fornecedores precisam demonstrar que os terceiros **atuam em favor do incorporador**, como insumos do empreendimento, e não como prestadores ao adquirente. Notas fiscais emitidas por esses terceiros (e, quando for o caso, retenções de ISS sobre **serviços tomados**) ajudam a reforçar que a incorporadora **não emite NFS-e** pelo “fazer” da obra, porque **não vende serviço a tomador**. Fluxos financeiros, cronogramas físico-financeiros e instrumentos de financiamento evidenciam o **risco do incorporador**, elemento típico do regime direto. Nesse ambiente, disputas sobre “**pauta fiscal**” costumam ser mal colocadas: sem fato gerador, não há base de cálculo a arbitrar (*CTN*, art. 148).

Quando se trata de **empreitada ou administração para terceiros**, a narrativa documental segue outra lógica. O ponto de partida é o **contrato de obra** com o tomador, com definição de escopo, preço e prazos; **medições**, termos de recebimento e **aditivos** mostram a materialidade do serviço prestado. A **emissão de NFS-e** pela construtora, o **faturamento atrelado às etapas** e a prova das **retenções** quando cabíveis reforçam a caracterização tributária do item 7.02 da *LC 116/2003*. Em caso de contestação de base de cálculo, o caminho legítimo é confrontar **preço contratual, medições e documentos** com eventuais presunções fiscais; se o Município avançar para arbitramento, será imprescindível exigir **motivação e rito do art. 148 do CTN**, com pleno contraditório.

Muitas empresas operam em **atividades mistas** — SPEs de incorporação direta convivem com obras para terceiros. Aqui, **segregação contábil e gerencial** não é luxo: centros de custo por obra, contas bancárias dedicadas, contratos e “dossiês” individualizados, além de políticas internas que impeçam a confusão entre receitas de **venda de unidades** e receitas de **serviços**. Em auditorias e litígios, a consistência entre **documentos societários, registros imobiliários, contabilidade, contratos e faturamento** costuma definir o desfecho.

Por fim, uma palavra sobre **licenciamento**. Se o Município **condicionar o “habite-se”** ao pagamento de ISS em cenário de incorporação direta, registre formalmente a exigência, **impugne** administrativamente e, se necessário, busque tutela judicial com base nas Súmulas **70, 323 e 547** do STF; sanções políticas não são via legítima de cobrança. O mesmo vale para a tentativa de substituir documentos idôneos por **pautas**: a resposta técnica é probatória e processual, nunca capitulação.

Em síntese, **prova vence presunção**. A melhor defesa começa antes da autuação, com documentação que **espelhe a realidade jurídica** de cada operação, nos termos da *Lei 4.591/1964*, da *LC 116/2003* (item 7.02) e dos arts. **110** e **148** do *CTN*.

## 9. ESTRATÉGIAS EM CASO DE EXIGÊNCIA OU AUTUAÇÃO

Quando a discussão chega ao protocolo — uma notificação para “regularizar ISS” na incorporação direta, um *auto de infração* apoiado em leitura elástica do item 7.02 ou, pior, a ameaça de reter o **habite-se** — a resposta eficaz combina **técnica** e **timing**.

No plano **administrativo**, a primeira providência é **enquadrar o fato**: demonstrar, com documentos, que a obra integra **incorporação direta** (terreno e risco próprios; memorial registrado; venda de unidades pelo incorporador) e que não houve **prestação a terceiros**. A impugnação deve invocar a **LC 116/2003** (lista taxativa), o **art. 110 do CTN** (vedação a alargar conceitos de direito privado) e a **jurisprudência do STJ** que afasta a incidência do ISS na incorporação, além de precedentes locais — notadamente o TJSP de 2021, que também repeliu o uso do *habite-se* como instrumento de coerção.

Persistindo a cobrança — ou havendo inscrição em dívida ativa —, o caminho **judicial** se bifurca conforme o quadro: para **cessar a exigência**, a **ação declaratória** de inexistência de relação jurídico-tributária é adequada, com **tutela de urgência** quando houver risco concreto (p.ex., embargo de *habite-se*). Se houve **pagamento indevido**, a via é a **repetição de indébito**, amparada nos arts. **165** e **168** do *CTN*, observando-se o prazo quinquenal. Em hipóteses de flagrante ilegalidade com urgência — como a tentativa de condicionar licenciamento —, o **mandado de segurança** concentra a discussão no abuso da autoridade administrativa e costuma ser efetivo para restaurar a marcha do empreendimento.

Se o Município tentar **substituir o preço contratual por “pauta fiscal”**, o enfrentamento é **probatório e processual**: exigir a abertura de **arbitramento** nos termos do **art. 148 do CTN**, com motivação, demonstração de omissões ou inconsistências e contraditório pleno — e lembrar que, em **incorporação direta**, a controvérsia sobre base é **impertinente** por faltar o próprio fato gerador. A nota técnica sobre “pauta” proposta adiante pode ser anexada às peças para dar lastro conceitual à objeção.

Em empresas com **atividades mistas**, a estratégia passa por **segregar receitas e dossiês por obra**, evitando que contratos de **empreitada para terceiros** contaminem, por presunção, receitas de **incorporação**. Rotinas internas — centros de custo, contas bancárias dedicadas, padronização contratual — reduzem risco litigioso e simplificam a prova em eventual demanda. A experiência jurisprudencial recomenda manter vigilância permanente sobre **normas municipais e movimento dos tribunais**, sobretudo quanto a tentativas de “horizontalizar” a lista de serviços por analogia e à evolução dos julgados do STJ em matéria de construção civil.

No fim, **a forma vence a presunção**: um processo bem instruído — do protocolo administrativo à petição inicial — costuma bastar para restabelecer o recorte correto entre **bem próprio** e **serviço a terceiro**, que é o coração do tema.

## 10. ESTUDOS DE CASO (FICTÍCIOS, DIDÁTICOS)

### Caso 1 — Incorporação direta por SPE com terceirização de etapas.

Uma SPE adquire terreno próprio, registra o memorial de incorporação e contrata empreiteiros para fundações e fachadas. Ao final, a fiscalização municipal notifica a SPE exigindo ISS sobre “construção civil”, alegando que haveria prestação de serviço aos adquirentes. A resposta técnica parte do ponto constitucional e da lista taxativa da LC 116/2003: **não há bilateralidade prestador–tomador**, pois a construção foi realizada **em benefício do próprio incorporador** e o resultado econômico é a **venda de bens próprios** (unidades), não um serviço vendido a alguém. O **STJ** assentou essa moldura no **REsp 1.166.039/RN** e **reafirmou** o entendimento em 2025 (**REsp 2.091.657/SP**), deixando claro que a contratação de terceiros como insumo **não desnatura** a incorporação direta. O caminho prático inclui exibir matrícula do terreno, memorial, contabilidade de venda de unidades e notas dos terceiros **em favor da SPE**, afastando a incidência.

### Caso 2 — Galpão industrial sob encomenda para pessoa jurídica.

Uma construtora celebra **contrato de empreitada global** para erguer galpão em imóvel do cliente. Aqui há a clássica **prestação de serviço**, com preço e destinatário definidos, enquadrável no **item 7.02** da LC 116/2003. A propriedade do terreno pelo tomador **não afasta** a natureza de serviço; a sujeição passiva é do **prestador**. A jurisprudência paulista já reconheceu a incidência do ISS em hipóteses análogas, reforçando a diferença estrutural em relação à incorporação direta. O cuidado documental — contrato, medições, NFS-e — tende a encurtar a controvérsia.

### Caso 3 — “Pauta fiscal” aplicada sem arbitramento formal.

Em outro município, a fiscalização desconsidera contratos e medições de uma obra **por empreitada** e aplica tabela de “R\$/m²” para fixar a base do ISS. Ainda que ali **haja** serviço (logo, ISS é devido), a substituição automática do **preço contratual** por pauta é vício de **procedimento**: se a Fazenda pretende afastar os documentos do contribuinte, deve abrir **arbitramento** com as garantias do **art. 148 do CTN** (motivação, prova de omissões/inconsistências, contraditório). Sem isso, a apuração por pauta é vulnerável — e, note-se, em **incorporação direta**, a pauta nem se cogita, por **inexistir fato gerador**.

### Caso 4 — Partes relacionadas e o risco da “empreitada disfarçada”.

Um grupo econômico tem SPEs de incorporação e, paralelamente, uma construtora do mesmo grupo. Se a construtora **executa obra para outra sociedade do grupo** mediante preço, há forte indício de **prestação de serviço**; a segregação contábil e contratual deve refletir a realidade. Autuações surgem quando a documentação é ambígua, os fluxos financeiros indicam remuneração por “fazer” entre empresas, ou quando a titularidade do terreno e a **alienação das unidades** não permanecem com a incorporadora direta. O antídoto é forma e substância: contratos coerentes com o **regime direto** quando for o caso, contabilidade que evidencie **venda de unidades** (não serviços) e, quando houver **empreitada intragrupo**, o recolhimento do ISS devido sobre essa **atividade distinta**.

Esses quadros didáticos mostram o eixo decisório que se repete nos tribunais: **onde há contrato de obra para outrem, há ISS; onde há incorporação direta, não há serviço a terceiro** — e a “pauta fiscal”, se aparecer, discute **base** em hipóteses de serviço, jamais cria incidência onde ela não existe.

## 11. FAQ — PERGUNTAS FREQUENTES

### Incorporação direta paga ISS?

Não. Na incorporação direta há produção e alienação de **bem próprio** em terreno do incorporador, por sua conta e risco. Falta a bilateralidade típica do serviço (prestador–tomador) e, portanto, o **fato gerador** do ISS não se forma. A orientação está consolidada no STJ (v.g., REsp 1.166.039/RN; reafirmações posteriores). Recomenda-se sempre cotejar precedentes locais antes de litigar.

### Contratar empreiteiros na obra própria “transforma” a operação em serviço?

Não. A contratação de terceiros como **insumo** da atividade do incorporador não cria prestação de serviço a terceiro. O resultado é entregue como **bem imóvel** do incorporador, e não como contraprestação a um tomador. O que muda é a eventual tributação de **serviços tomados** (retenções na fonte conforme a legislação municipal), não a natureza **não-serviço** da incorporação.

### E quando há contrato para construir para um cliente específico?

Aí é outra categoria: **empreitada/administrativa para terceiros**. Há contrato, preço e destinatário do fazer — hipótese do **item 7.02** da LC 116/2003 — e o **ISS incide** sobre a receita do prestador.

### “Pessoa física para uso próprio” isenta o imposto?

A exceção prevista no próprio item 7.02 alcança a **situação do tomador** (pessoa física que constrói para uso próprio), mas não converte a construtora empresarial em não contribuinte. Se a construtora **presta serviço** ao particular, sua receita é, em regra, alcançada pelo ISS.

### SPE muda algo na análise?

SPE é forma organizacional. Se a SPE atua em **regime direto** (terreno e risco próprios; venda de unidades), vale a tese da **não incidência**. Se a SPE **presta serviços** a terceiros, aplica-se o item 7.02 com **incidência**.

### Como provar que é incorporação direta?

Documente a **cadeia dominial do terreno**, o **memorial de incorporação** (Lei 4.591/1964), a **contabilidade** evidenciando **venda de unidades** (não serviços) e os **contratos com terceiros** como fornecedores do incorporador. Em disputa, “prova vence presunção”.

### O Município pode usar “pauta fiscal” (R\$/m²) para cobrar meu ISS?

“Pauta” trata de **base de cálculo**, não de **incidência**. Só tem lugar — e **excepcionalmente** — como **arbitramento** (art. 148 do CTN), com motivação, demonstração de omissões/inconsistências e contraditório. Em **incorporação direta**, falar em pauta é **impertinente**: não há fato gerador a quantificar.

**Negaram o *habite-se* até eu “pagar o ISS da obra própria”. O que fazer?**

Condicionar licenciamento a pagamento de tributo é **sanção política**, vedada pelas Súmulas **70, 323 e 547** do STF. Impugne administrativamente, junte a prova da **incorporação direta** e, havendo urgência, considere **mandado de segurança** para impedir a coerção.

**Tenho obras próprias e, ao mesmo tempo, contratos de empreitada. Posso separar?**

Deve. São **atividades mistas**. Mantenha **segregação contábil** por obra, centros de custo, contratos e faturamento distintos. O que é **venda de unidades** não se comunica com a **prestação de serviços** — e vice-versa.

**Paguei ISS “por dúvida” na incorporação direta. Posso reaver?**

Em tese, sim: via **repetição de indébito** (arts. 165 e 168 do CTN), observado o **prazo quinquenal** e a prova de que não houve repercussão econômica, conforme a jurisprudência local.

**Como lidar quando a fiscalização desconsidera meus contratos e medições?**

Exija o **rito do art. 148 do CTN** (arbitramento) e apresente a prova do **valor efetivo**. Pauta automática, sem devido processo, é vulnerável. Em última hipótese, leve ao Judiciário.

**Quem é o sujeito passivo do ISS na empreitada?**

O **prestador** do serviço (a construtora/empreiteira). O Município competente é, como regra, o do **local da prestação**, observadas as regras específicas da LC 116/2003.

## **12. CONCLUSÕES E DIRETRIZES PRÁTICAS**

A fronteira que organiza todo o contencioso de ISS no setor é nítida: **incorporação direta** não é prestação de serviços; é atividade comercial voltada à **produção e alienação de bem próprio**, realizada em terreno do incorporador e por sua conta e risco. Nessa moldura, falta o elemento essencial do fato gerador — a **bilateralidade prestador–tomador** remunerada por preço de serviço —, razão pela qual o **ISS não incide**, como vem afirmando o Superior Tribunal de Justiça desde o REsp 1.166.039/RN e em julgados mais recentes. Quando, ao contrário, a empresa se compromete contratualmente a **executar obra para terceiro** (administração, empreitada ou subempreitada), aplica-se o **item 7.02 da LC 116/2003** e o imposto alcança a **receita do prestador**.

Essa distinção — que é jurídico-civil antes de ser tributária — explica por que “**pauta fiscal**” não cria incidência: se há serviço, discute-se **base de cálculo** e, excepcionalmente, **arbitramento** nos termos do art. 148 do CTN; se não há serviço (incorporação direta), a

conversa sequer começa. Pelo mesmo motivo, **condicionar o habite-se ao pagamento de ISS** constitui **sanção política** repelida pelas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, já aplicada pela jurisprudência paulista. No plano probatório, a melhor defesa se prepara **antes** da autuação: cadeia dominial e memorial de incorporação bem instruídos, contabilidade que reflita **venda de unidades** (não serviços), contratos com terceiros como **insumos do incorporador** e, em operações mistas, **segregação** contábil e contratual por obra.

Em termos práticos, portanto, três movimentos costumam resolver a maior parte dos litígios: **enquadrar corretamente o regime da operação, provar a realidade com documentação coerente e recusar atalhos administrativos** que invertam a lógica do sistema (pautas automáticas, licenças condicionadas). Quando necessário, o contencioso administrativo e judicial oferece instrumentos eficazes — ação declaratória, mandado de segurança, repetição de indébito — desde que ancorados nessa arquitetura conceitual.

### 13. REFERÊNCIAS ESSENCIAIS (LEITURA RÁPIDA)

Constituição Federal, art. 156, III; **LC 116/2003**, especialmente o **item 7.02** (execução de obras por administração, empreitada ou subempreitada); **CTN, arts. 110** (limites aos conceitos de direito privado) e **148** (arbitramento); **Lei 4.591/1964** (definição do incorporador e regimes de construção). **STJ, REsp 1.166.039/RN** (não incidência do ISS na incorporação direta) e decisões posteriores reafirmando a tese; **TJSP** em matéria de **habite-se** e de empreitada para terceiros. Doutrina especializada que descreve a incorporação direta como **produção e alienação de bens próprios**, ressaltando a ausência de prestação a terceiro.

---

[1] **REsp 1.166.039/RN**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 1.6.2010.

[2] **REsp 2.091.657/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 18.6.2025, DJe 24.6.2025.

[3] **LC 116/2003** (lista taxativa, item 7.02) e **CTN, art. 110**.

[4] **Súmulas STF 70, 323 e 547**; **TJSP, Ap./Rem. Nec. 1000543-57.2020.8.26.0366**, 18ª CDP, j. 29.6.2021.

[5] **CTN, art. 148** (arbitramento).

[6] **Lei 4.591/1964**; elementos da prestação de serviço e separação conceitual entre “serviço” e “bem próprio”.