



**PARECER SEFIN/CATRI/CEINT Nº 2019/**

**PROCESSO Nº:** GR 33713/2019

**INTERESSADO:** MB Instalações de esquadrias Ltda.

**ASSUNTO:** Consulta sobre o local da incidência do ISSQN do serviço de instalação de esquadrias

**EMENTA:** Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Local de incidência. Serviço de instalação de esquadrias. Serviço complementar à construção civil. O ISSQN do serviço de instalação de esquadrias, por ser subsumido à hipótese de incidência do subitem 7.02 da Lista de Serviço, é devido no local da execução da obra de construção civil (Art. 1º, subitem 7.02, c/c Art. 3º, inc. III, da Lei Complementar nº 116/2003).

## 1 RELATÓRIO

### 1.1 Dos fatos e dos pedidos declarados

A empresa **MB Instalações de esquadrias Ltda.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº 12.314.141/0001-68 e no CPOM de Fortaleza com o nº 000.086.84-3, estabelecida na Av. José Amora Sá, 1320, A, bairro Autódromo, CEP 61.760-000, no município de Eusébio, Estado do Ceará, por meio de sua representante legal, requer esclarecimentos sobre o local de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na prestação do serviço de instalação de esquadrias.

A empresa informa que, conforme preâmbulo, é estabelecida no município de Eusébio; que explora a atividade de instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material, principalmente de alumínio, enquadrada na CNAE 4330-4/02, realizada em obras novas, no canteiro de obras; que é optante do Simples Nacional; que o município do Eusébio, consoante legislação, considera o ISS incidente sobre a atividade como devido no seu território, independentemente do município no qual ocorre a prestação dos serviços e de tratar-se de obras novas; que ela presta o serviço em diversos municípios, inclusive, em Fortaleza; que em 05/07/2019, emitiu nota fiscal de serviço referente à prestação do serviço de instalação de esquadrias para empresa Millenium Empreendimentos Imobiliários Ltda., estabelecida neste Município, que é substituta tributária; que o serviço foi prestado no canteiro de obras do tomador (obra nova), em Fortaleza, e que os materiais empregados na prestação destes foram fornecidos pelo tomador do serviço; que o empreendimento no qual os serviços foram prestados está em fase de construção; que, em consulta realizada pelo canal Fale com a SEFIN, foi respondido que “o ISS dessa atividade é devido para a cidade do Eusébio”; e que “apenas observar se o prestador está inscrito no CPOM, pois se o mesmo está [sic] estiver inscrito do [sic] referido cadastro, o ISS deve ser retido, como penalidade por não está inscrito no CPOM”.

Diante do exposto, a consulente indaga, visando pacificar o entendimento, se “[...] o ISSQN sobre serviço de Instalação de Esquadrias de Alumínio prestado conforme a NFSe nº 579, local da prestação: Fortaleza, é devido para o município de Eusébio, conforme entendimento daquele fisco, ou para o município de Fortaleza?”.

A consulente acostou a seu pedido: cópia da consulta realizada pelo canal Fale com a SEFIN; cópia da CNH de sua representante legal; cópias dos comprovantes de inscrição no CNPJ, no cadastro do município de Eusébio e do comprovante de inscrição da empresa Milenium Empreendimentos Imobiliários Ltda. no CPBS deste Município; cópia da NFSe nº 579, emitida pelo sistema do município de Eusébio; e cópia da 3ª alteração e consolidação do seu contrato social.



Em consulta ao site da empresa Metal Brasil, verifica-se que a consulente foi constituída, em 2010, para “prestar serviço de instalação das esquadrias de alumínio nas obras realizadas pela Metal Brasil”, atividade que também consta do objeto do seu contrato social como “prestação de serviços de montagem e instalação de esquadrias”.

Na NFSe acostada aos autos, consta que a consulente prestou o serviço de instalação de esquadrias de alumínio, para empresa Milenium Empreendimentos Imobiliários Ltda., com local de prestação de serviço em Fortaleza, enquadrado na CNAE 433040200 – Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material e no subitem 7.06 da lista de serviços, com destaque para não haver a retenção do ISSQN na fonte.

Eis os fatos e questões apresentados.

## **2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO**

Vistos os fatos e o questionamento apresentados, observa-se que o pleito realizado se encontra diretamente relacionado com a identificação da hipótese de incidência tributária do ISSQN a qual deve ser subsumido o serviço de instalação de esquadrias, para, na sequência, determinar o local de incidência do imposto.

### **2.1 Da consulta tributária**

Para que o requerimento seja recebido com os efeitos de consulta tributária é necessário verificar se o mesmo enquadra-se nesta modalidade de pleito junto à Administração Tributária. Para este fim, observa-se que a Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário do Município de Fortaleza (CTMF), no seu artigo 176, e o Regulamento do CTMF, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, artigo 495 e seguintes, estabelecem que os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária.

Diante dos fundamentos da consulta expostos e dos demais requisitos estabelecidos nos artigos 495 a 497 do Regulamento do CTMF, em razão de a empresa requerente ter prestado serviço no território deste Município, com retenção do ISSQN na fonte pelo tomador do serviço, estabelecido em Fortaleza, de o fato consultado ser concreto e determinado e a demanda ter sido realizada por intermédio de petição escrita, verificam-se presentes as condições legais para que o pleito seja recebido e analisado sob o prisma de consulta tributária.

### **2.2 Do enquadramento do serviço de instalação de esquadrias no campo de incidência do ISSQN**

Consoante exposto, a requerente informou que, no dia 05/07/2019, emitiu nota fiscal de serviço referente à prestação de serviço de instalação de esquadrias para empresa Millenium Empreendimentos Imobiliários Ltda., estabelecida neste Município, realizado no canteiro de obras do tomador, que se trata de uma obra nova, realizada em Fortaleza, e com os materiais empregados na prestação do serviço fornecidos pelo tomador do serviço.

O fenômeno da incidência tributária, que se dá pela subsunção do fato à norma hipotética-tributária, decorre das condições que circundam o critério material definido na norma abstrata



que delimita a hipótese de incidência tributária, conhecido, popularmente, como fato gerador. No tocante ao ISSQN, nos termos do art. 156 c/c o art. 146, III, a, da Constituição da República, o critério material da hipótese de incidência tributária é definido por lei complementar nacional, com vistas à evitar conflitos de competência, em matéria tributária, entre os municípios e o Distrito Federal, titulares da competência tributária para instituir e exigir o imposto. Portanto, não é a legislação municipal de define os fatos sujeitos ao ISSQN, mas sim a lei complementar aprovado pelo Congresso Nacional.

Nesses termos, a Lei Complementar nº 116/2003, com as alterações da Lei Complementar nº 157/2016, que dispõe sobre o ISSQN, em âmbito Nacional, estabelece que o imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a ela anexa, assim como orienta que incidência do imposto é determinada pela natureza do serviço efetivamente prestado e não pela mera denominação concedida ao serviço prestado.

Diante dessas delimitações da hipótese de incidência tributária do ISSQN, deve-se perquirir, pela natureza do serviço prestado, qual o subitem da Lista de Serviços que o serviço deve ser subsumido ou enquadrado. Nesta tarefa, verifica-se que a Lista de Serviços possui hipótese de incidência mais específica para o serviço de instalação de esquadrias que a prevista no subitem 7.06, utilizada pela consulente.

#### 2.2.1 Dos serviços enquadráveis no subitem 7.06 da Lista de Serviços

O subitem 7.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que deve ser transcrito nas leis municipais e distrital, instituidoras do ISSQN, estabelece literalmente que o imposto incide sobre o serviço de “Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço”. Dessa hipótese de incidência do imposto municipal, observa-se claramente que o legislador objetivou estabelecer que os serviços que devem ser subsumidos à esta norma são aqueles relacionados a instalação de adornos ou a realização de benfeitorias úteis e voluptuárias de bens imóveis, nos termos definido no artigo 96 do Código Civil (CC), instituído pela Lei nº 10.406/2002. Em outros termos, observa-se que:

1. A colocação ou a instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, placas de gesso decorativas e dos congêneres destes materiais trata-se de realização de benfeitorias voluptuárias ou de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor (Art. 96, § 1º, da Lei nº 10.406/2002); e
2. De outro modo, a colocação ou a instalação desses materiais e de outros correlatos aos citados na norma também pode caracterizar a concretização de uma benfeitoria útil, quando aumentar ou facilitar o uso do bem imóvel, conforme estabelece o art. 96, § 2º, da Lei nº 10.406/2002.

Quanto à questão da necessidade de o material ser fornecido pelo tomador do serviço, estabelecida no subitem 7.06 da Lista de Serviço, o legislador quis distinguir a operação de prestação de serviço sujeita ao ISSQN, da operação de venda de mercadorias ou produtos, sujeita ao Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), previsto no art. 155, II, da Constituição Federal. Isto é, se a atividade de instalação for realizada com material fornecido pelo tomador, é considerada uma prestação de serviços sujeita à incidência do ISSQN, ao passo

que, se o instalador realizar a atividade com material próprio, trata-se de uma operação de venda de mercadoria, sujeita ao ICMS.

### 2.2.2 Do enquadramento do serviço de instalação de esquadrias no subitem 7.02 da Lista de Serviços

Do exposto no tópico anterior, ressalta-se que os serviços relativos a benfeitorias realizadas nos bens imóveis não se confundem com os serviços relativos à construção ou reforma estrutural de bens imóveis, considerados espécies do gênero, serviços de engenharia. Para fins de incidência do ISSQN, os serviços relativos à construção e reforma de bens imóveis encontram-se, respectivamente, previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, nos seguintes termos:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). **[Grifo nosso]**

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Preliminarmente, observa-se que esses serviços relativos à construção e à reforma de bens imóveis não são apenas os realizados pelas pessoas responsáveis pela consecução do empreendimento imobiliário (administrador ou empreiteiro), mas também compreende os serviços correlatos realizados por prestadores que subempreitam partes ou etapas de obras de construção civil. Se essa não fosse a *mens legis*, não teriam sido incluídos, no subitem 7.02, o termo “subempreitada” e muito menos os serviços acessórios ao principal, como os relativos à sondagem, escavação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

O serviço de instalação de esquadrias é um serviço complementar ao serviço de construção civil da obra em si. Nesse sentido, a título de exemplo, são considerados serviços complementares à construção civil: a instalação e a manutenção de equipamentos contra incêndio, a instalação e montagem de armários embutidos em edifícios, a instalação de paredes divisórias etc.<sup>1</sup> Ao passo, que os serviços previstos no subitem 7.06 não possuem a natureza de serviço de engenharia, mas sim, de embelezamento do imóvel.

O afirmado acima é corroborado pelo disposto no art. 583, inciso VI, do Regulamento do CTMF, que estabelece serem considerados como parte integrante dos serviços de execução de obras de construção civil e assemelhadas, os serviços de colocação de esquadrias, de armações, de vidros e de telhados.

<sup>1</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 241.

Do exposto, verifica-se que o serviço de instalação de esquadrias, por se tratar de serviço de instalação de parte indissociável do imóvel, é uma espécie do serviço de construção civil prevista no subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, especialmente pelo fato de este subitem estabelecer, expressamente, que o serviço de instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos são espécies do gênero construção civil, inclusive, quando executado por subempreitada. Portanto, em função de a esquadria ser espécie de produto ou peça que se integra ao imóvel, a sua instalação encontra-se de forma expressa nesta hipótese de incidência e não na hipótese prevista no subitem 7.06 da referida lista, como aduziu a consulente.

Em vista disso, por consequência, é totalmente equivocada a vinculação do serviço de instalação de esquadrias ao subitem 7.06 da Lista de serviço, conforme consta na NFS-e anexa aos autos. Esse desacerto irradiou efeitos para as confusões quanto ao local de incidência do ISSQN do serviço em questão.

### **2.3 Do local de incidência do ISSQN do serviço de instalação de esquadrias**

Quanto ao local de incidência do ISSQN do serviço em questão, que é o objeto central da consulta, destaca-se que o município de Eusébio, a pessoa que respondeu a consulta informal, pelo Fale com a SEFIN, bem como a consulente, se equivocaram em razão do enquadramento indevido do serviço de instalação de esquadrias no subitem 7.06 da Lista de Serviços.

Para fins de determinação do local de incidência do imposto, que é o critério ou aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do ISSQN, primeiramente, é necessário identificar a natureza do serviço prestado; segundo, fazer a subsunção do fato à espécie de serviço prevista na lista de hipóteses de incidências do imposto; para depois, com base nas normas dispostas nos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, definir o local da incidência do imposto e, conseqüentemente, o sujeito ativo (município) da relação jurídica tributária competente para exigir o imposto.

Nesses termos, conforme demonstrado na seção anterior, em razão de o serviço de instalação de esquadrias ser subsumido ao subitem 7.02 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2016, consoante o disposto no artigo 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 116/2003, o ISSQN será devido ao município onde se encontra o local da execução da obra de construção civil. *In casu*, conforme informado na consulta e na Nota Fiscal de Serviço Eletrônica nº 579, a obra é localizada no território do município de Fortaleza, este município é o sujeito ativo da relação jurídica tributária ocorrida. Devendo, no entanto, o tomador do serviço realizar a retenção do ISSQN na fonte e recolhê-lo a este Município, em razão da atribuição de responsabilidade tributária, pelas normas contidas no art. 230, II, h, da Lei Complementar nº 159/2013, que aprovou o Código Tributário deste Município, independentemente, de o prestador ser ou não inscrito no CPOM, conforme foi alegado pela consulente e foi incorretamente afirmado na resposta à consulta informal, pelo Fale com a SEFIN.

Além disso, conforme a NFSe referenciada, acostada aos autos (fl. 10), o local da prestação de serviço foi o território do município de Fortaleza. Por isso, mesmo que fosse possível a subsunção do serviço de instalação de esquadrias ao subitem 7.06 da Lista de Serviços, em razão da definição de estabelecimento prestador contida no art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, a



incidência também ocorreria no local da execução do serviço, mesmo que realizado de modo temporário. Por essa citada norma, estabelecimento prestador é o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que exista no local a estrutura necessária para prestar o serviço. Portanto, mesmo que o prestador do serviço seja estabelecido em outro município, ao prestar um serviço que se enquadre nesta modalidade de local de incidência, como é o caso dos serviços previstos no subitem 7.06 da Lista, e executá-lo integralmente no território de município diverso da sua sede ou estabelecimento jurídico, quando neste local seja mantenha a estrutura necessária para a execução integral do serviço (unidade econômica ou profissional), o imposto passa a ser devido ao município onde o serviço é efetivamente executado. No entanto, este não é o caso do serviço de instalação de esquadrias.

#### **2.4 Dos equívocos quanto à inscrição no CPOM e a retenção do ISSQN**

Quanto à afirmação feita na resposta à consulta informal, pelo Fale com a SEFIN, de que o tomador do serviço em questão deve “apenas observar se o prestador está inscrito no CPOM, pois se o mesmo está *[sic]* estiver inscrito do *[sic]* referido cadastro, o ISS deve ser retido, como penalidade por não está inscrito no CPOM”, esclarece que ela seria em parte correta se a espécie de serviço prestado tivesse o ISSQN incidente no local do estabelecimento prestador e este efetivamente fosse fora do território deste Município. No caso em tela, conforme exposto acima, ela não se aplica.

Por outro lado, a referida resposta está totalmente equivocada quanto à afirmação de que “[...] o ISS deve ser retido, como penalidade por não está inscrito no CPOM”, haja vista, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo não pode ser utilizado como efeito de sanção pela prática de ato ilícito. A retenção do ISSQN na fonte, pelo tomador, na hipótese de o ISSQN do serviço ser devido no local do estabelecimento prestador e de o prestador não ser inscrito no CPOM ou ser inscrito com o status de “indeferido”, ocorre por presunção de que o prestador do serviço possui estabelecimento prestador no território do município de Fortaleza e não como sanção pela não inscrição.

Por outro lado, a inscrição no CPOM de nada adianta quando o ISSQN seja devido no local da prestação, no local do estabelecimento tomador ou no local do estabelecimento prestador, com execução integral do serviço em unidade econômica ou profissional fora do estabelecimento jurídico da empresa. Nestas hipóteses de local de incidência, embora o prestador seja inscrito no cadastro municipal, como prestador estabelecido em outro município, o tomador é obrigado a realizar a retenção do imposto na fonte e a efetuar o recolhimento ao município do local de ocorrência do fato gerador.

### **3 CONCLUSÃO**

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, esclarece-se que:

1. Em razão de o serviço de instalação de esquadrias ser relativo à instalação de material indissociável do bem imóvel, ele é uma espécie dos serviços de construção civil previstos no subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.
2. Pelo fato desse serviço ser subsumido ao subitem 7.02 da referida lista, em função da definição de local de incidência do ISSQN contida no artigo 3º, incisos III, da Lei

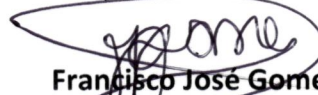


Complementar nº 116/2003, o ISSQN será devido ao município em cujo território se encontra o local da execução da obra de construção civil.

Portanto, com relação ao caso concreto do serviço de instalação de esquadrias de alumínio – prestado conforme a NFSe nº 579, com local da prestação em Fortaleza – o ISSQN incidente é devido ao município de Fortaleza.

É o parecer que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza-CE, 06 de dezembro de 2019.

  
**Francisco José Gomes**  
Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

**DESPACHO DO GERENTE DA CEINT**

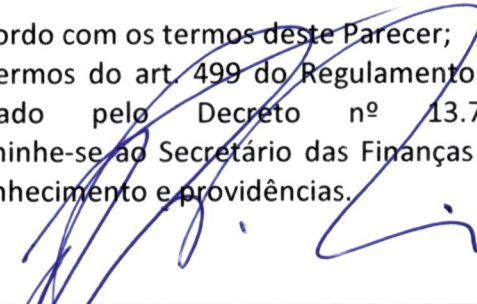
1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

  
\_\_\_\_\_  
**Paulo Sérgio Dantas Leão**  
Célula de Consultoria e Normas

**DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI**

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.


06/01/2020

  
\_\_\_\_\_

**DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS**

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 15/01/2020

  
**Jurandir Gurgel Gondim Filho**  
Secretário Municipal das Finanças

