



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

PARECER Nº 2012/

PROCESSO Nº: 2012/072899

INTERESSADO: Primare Engenharia Ltda.

ASSUNTO: Consulta sobre o local de incidência do ISSQN

EMENTA: Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Local de incidência do ISSQN. Serviços de manutenção de sistema de ar condicionado.

1. RELATÓRIO

No presente processo, a **Primare Engenharia Ltda.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrito no CNPJ com o nº 72.424.062/0001-31 e no CPBS nº 115132-0, requer parecer sobre o local de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na prestação de serviço de manutenção em sistemas de ar condicionado.

A Consulente informou que prestou o serviço de manutenção de sistemas de ar condicionado à Justiça Federal do Piauí, em Teresina e o órgão entende que o ISS é devido na cidade de Teresina e não em Fortaleza, onde ela é estabelecida; que o cliente tem feito a retenção do imposto na fonte e repassado à Prefeitura de Teresina.

A Empresa nada mais informou e nem anexou nenhum documento ao seu pedido.

Eis o **relatório**.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Da Consulta

Sobre o **instituto da consulta**, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

Sobre este aspecto, verifica-se a possibilidade de o Consulente, por ser sindicato, realizar consulta em nome das suas associadas. No entanto, a resposta à consulta formulada somente vincula este Fisco às empresas que forem associadas ao sindicato até a data do protocolo da consulta.

A legislação municipal estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se que desconhece ter havido consulta nos termos desta formulada.

2.2. Do Local da Incidência do ISSQN nos Serviços de Manutenção de Sistema de Ar Condicionado

Ante de responder à dúvida acerca do local onde é devido o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidente sobre a prestação de serviço de manutenção de ar condicionado, é necessário esclarecer em qual subitem da Lista de Serviços encontra-se a hipótese de incidência do imposto.

A obrigação de pagar o ISSQN, assim como qualquer outro tributo do Sistema Tributário Nacional, nasce com a ocorrência do **fato gerador** da obrigação tributária principal, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (Art. 114 da Lei nº 5.172/66 – CTN).

No caso do imposto sobre serviços, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei complementar nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que no caso do Município de Fortaleza isto se deu por meio da Lei complementar municipal nº 14/2003 e estão retratadas pelo Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.

Conforme dispõe o art. 1º do Regulamento do ISSQN, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços anexa.

Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, o que é relevante é **a natureza ou a essência do serviço prestado**, e não denominação dada a ele.

Pela natureza do serviço objeto da consulta, que foi afirmado ser o de manutenção em sistemas de ar condicionado, ele trata-se de um serviço previsto no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa ao Regulamento do ISSQN deste Município, que retrata o disposto no art. 133 da Lei nº 4.144/1972, com a redação dada pela Lei Complementar nº 14/2003, que estabelece a incidência do ISSQN, nos seguintes termos:

14.01. Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS). [Grifo nosso]

Quanto ao local de incidência do ISSQN para este tipo de serviço, a norma que define este aspecto (art. 134 da Lei nº 4.144/72 e art. 2º do Regulamento do ISSQN), estabelece que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Ou seja, o imposto deste serviço, em regra é devido ao município onde fica o estabelecimento prestador do serviço.

A par desta conclusão é necessário trazer a lume a definição de estabelecimento prestador dada pelo art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, transcrita no § 4º do art. 2º do Regulamento do ISSQN, que estabelece, *in verbis*:



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

Art. 2º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

(...)

§ 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Por este dispositivo definidor de *estabelecimento prestador*, determinados serviços, onde o ISSQN é previsto como devido no local do estabelecimento prestador (regra geral), podem ser devidos fora do local da sede ou do estabelecimento do prestador serviço. Pois esta norma define que o imposto é devido no local onde houver a efetiva prestação do serviço e não no local da sede ou do estabelecimento do prestador do serviço. Bastando, para tanto, que no local em que haja a efetivação e integral prestação do serviço, também seja configurada, instalada ou montada uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

É importante destacar que o legislador, na definição exposta, estabeleceu para caracterizar um estabelecimento prestador fora da sede, estabelecimento ou domicílio do prestador, a conjugação de dois elementos distintos: efetiva prestação do serviço e configuração de unidade econômica ou profissional. Notem que ele usou o aditivo “e” ligando duas figuras distintas: o “local do desenvolvimento da atividade de prestar serviço” e a “configuração de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço”. Com isso, não é a simples execução de um serviço por um profissional em um local diverso do seu estabelecimento ou domicílio usual que irá caracterizar a existência de estabelecimento prestador. É necessário também, que seja caracterizada a existência de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

Ou seja, para que o imposto seja devido em município diverso do local da sede ou do domicílio do prestador é necessário que o serviço em questão tenha sido efetiva e completamente executado no território de outro município e que nele haja condições materiais para execução do serviço, que possam caracterizar uma unidade econômica ou profissional para prestar a execução do serviço. Do contrário, sem a conjugação das duas condições expostas, o imposto é devido ao município do local da sede ou do domicílio do prestador do serviço, que, segundo a regra, é o local de incidência do ISSQN.

Mas o que vem a ser a “configuração de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço” para fins de terminação do local de incidência do ISSQN incidente sobre os serviços que são devidos no local do estabelecimento ou domicílio do prestador?

Unidade econômica é sinônimo de empresa. Nela, o empresário utiliza a conjugação de três fatores técnicos da produção: a natureza, o capital e o trabalho, para gerar um resultado, que pode ser um serviço, um bem ou um direito. Portanto, a expressão “unidade econômica” usada no conceito de estabelecimento prestador é uma empresa informal ou formal estruturada para a prestação de serviço a quem o deseje contratar. Para o Direito Civil, a unidade econômica é a sociedade não personificada, prevista no art. 986 do Código Civil.

Em síntese, a unidade econômica é um estabelecimento prestador equiparado à empresa e, portanto, autossuficiente econômica e financeiramente e livre na determinação do *modus operandi*. Isto é, ela tem autonomia para a realização das suas atividades, aufera suas próprias receitas,



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

custeia as suas despesas e deve sobrar recursos para distribuição entre os seus organizadores e/ou para investir em equipamentos e ativos reais necessários para o desenvolvimento das suas atividades.

Já a *unidade profissional* é uma estrutura dotada apenas do trabalho, isto é, de pessoal e de meios necessários para a execução dos serviços que lhe foram atribuídos. Os elementos diferenciadores entre a unidade econômica e a unidade profissional são, na primeira, a autossuficiência econômica e financeira e a liberdade na forma de prestar o serviço. Na unidade profissional o pessoal está subordinado a uma sede (matriz ou filial) que determina quais e como os serviços devem ser realizados, que aufera a receitas decorrentes das atividades executadas e custeia as despesas da unidade.

É preciso esclarecer que não é qualquer deslocamento de pessoas para realizar prestação de serviço fora da sede da empresa que caracteriza uma unidade profissional. No dispositivo legal em questão, o legislador complementar quis que, efetivamente, exista um “estabelecimento prestador” no local da prestação e não, simplesmente, um profissional representante do prestador do serviço deslocado para o local em que está sendo desenvolvida a atividade de prestar serviço, sem nenhum domicílio ou estabelecimento fixo na base territorial do tomador do serviço ou da execução do serviço, distintamente da sua sede ou domicílio.

Para configurar na prática um estabelecimento prestador, na forma do dispositivo transcrito acima, deverá existir, no mínimo, um estabelecimento físico (imóvel) de propriedade do prestador, locado ou cedido mediante comodato, para que o prestador o utilize para a prestação dos serviços contratados, podendo haver ou não despesas do prestador para manutenção do estabelecimento.

Para fins de caracterização da unidade econômica ou profissional de prestação de serviço, merece ser destacado ainda que não é necessária que ela seja montada em caráter permanente e tenha por objetivo a prestação de serviço ao público em geral. Estas unidades podem ter caráter temporário e ser destinada a atender a apenas a um determinado cliente.

Sobre a questão do local da incidência do ISSQN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em acórdão recente proferido no REsp nº 1160253/MG, julgou nos termos do *caput* do art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que o imposto é devido no local da efetiva prestação, desde que no local haja condições materiais para a prestação do serviço. Ou seja, no caso dos serviços que o ISSQN é previsto como devido no local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador, é necessário que, para tanto, além da efetiva prestação do serviço em local diverso da sede ou do domicílio do prestador, é necessário que seja configurada uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço. Na ementa do citado acórdão proferido pelo STJ foi definido sobre o local de incidência do ISSQN o que se segue:

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

Ante o exposto, o estabelecimento prestador de serviços, para fins determinar o local de incidência do ISSQN, é o local onde o serviço seja inteiramente desenvolvido e que exista efetivamente neste local a organização (complexo de bens) necessária para o exercício da atividade de prestar serviço.

Em sua consulta, a Empresa epigrafada disse que presta serviço previsto no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003 para um cliente estabelecido no Município de Teresina e, por isso, deseja saber onde é devido o ISSQN deste serviço.

No caso dos serviços previstos no subitem em questão, o Imposto sobre Serviços, em regra, é devido no local do estabelecimento ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Ou seja, a previsão normativa do local de incidência do ISSQN destes serviços encontra-se na regra geral deste aspecto da hipótese de incidência do imposto.

Para que possa ser aplicado o conceito de estabelecimento prestador, previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e transcrito no § 4º do art. 2º do Regulamento do ISSQN, para definir onde o imposto será devido, a consulente não informou se mantém uma unidade econômica ou profissional no local da prestação do serviço. Ela apenas informou que presta o serviço na Justiça Federal de Teresina.

Pelo exposto e pelas informações colhidas nos autos, não há como responder de forma precisa se o imposto do serviço de manutenção de sistema de ar condicionado, prestado pela Consulente, é devido no local da sua sede, em Fortaleza, ou ao Município de Teresina.

A princípio, no caso em tela, o ISSQN incidente sobre o serviço de manutenção de máquinas é devido para o Município de Fortaleza, que é o local onde a Consulente encontra-se sediada. Pois, conforme foi exposto, não basta o deslocamento de pessoas para outro município para caracterizar a prestação de serviço fora do estabelecimento da empresa. É necessário que o serviço seja inteiramente desenvolvido no local e que nele exista efetivamente a organização (complexo de bens) necessária para a execução do serviço contratado.

3. CONCLUSÃO

Pelo que foi exposto nos tópicos precedentes – ressalvado o disposto nos incisos I a XXII e nos §§ 1º, 2º e na exceção prevista no § 3º, todos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 – o local de incidência do ISSQN é o local do estabelecimento prestador ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, observando-se, quando for aplicável, o disposto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e § 4º do artigo 2º do Regulamento do ISSQN, que estabelece o conceito de estabelecimento prestador.

No caso do serviço de manutenção de ar condicionado, previsto no subitem 14.01 da Lista de Serviços, o fato do gerador do ISSQN ocorre no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador. Ou seja, o imposto, em regra, é devido ao município do local da sede ou filial de pessoa jurídica ou do local do domicílio de prestador pessoa física. Somente no caso de o serviço ser efetiva e integralmente prestado em município diverso do local do estabelecimento ou do local do



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

domicílio do prestador e de ser configurada uma unidade econômica ou profissional com condições materiais de execução do serviço, o imposto passa a ser devido em outro local.

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

Fortaleza, 21 de setembro de 2012.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais

Mat. nº 45.119

DESPACHO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, __/__/__

DESPACHO DO SECRETÁRIO

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, __/__/__
