

PROCESSO GR nº: 67239/2023.

INTERESSADO: TGA CONSTRUÇÃO E SEGURANÇA VIÁRIA LTDA (CNPJ Nº 07.797.913/0001-20).

ASSUNTO: ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DE SINALIZAÇÃO VIÁRIA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISSQN.

PARECER Nº 11/2024 - ASJUR

EMENTA: Direito Tributário. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Hipótese de Incidência. Natureza jurídica dos serviços de sinalização viária horizontal e vertical. Enquadramento. Serviços de engenharia inseridos no item 7, subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003. Possibilidade Jurídica. **Fundamentação Legal:** Lei Complementar Federal nº 116/2003; Lei Complementar nº 159/2023; arts. 582 e seguintes do RCTM; Resolução CONTRAN nº 973/2022; Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997 (CTB). Art. 50, inciso VII da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; Resolução nº 42/2022 – 2ª Câmara de Recursos Tributários CAT, e Resolução nº 40/2022 – 1ª Câmara de Recursos Tributários.

1. DOS FATOS

Veio ao exame desta Assessoria, o Processo Administrativo em epígrafe, de origem da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), por solicitação da Exm.^a Secretária Municipal das Finanças, na forma prevista no art. 50, inciso VII da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, com o escopo de motivar com indicação de fatos e fundamentos jurídicos, ato administrativo decisório, haja vista entendimento parcialmente discrepante de parecer elaborado por Auditor do Tesouro Municipal sobre matéria tributária posta ao seu exame.

O feito, na espécie, decorre de consulta formulada pela empresa **TGA Construção e Segurança Viária LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rua Pero Coelho, 383, Centro, Fortaleza – CE, inscrita no CNPJ sob o nº 07.797.913/0001-20, acerca do enquadramento de serviços de sinalização viária (horizontal e vertical), prestados pela empresa, no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A consulta sobre interpretação tributária tem esteio no art. 497 do Código Tributário do Município de Fortaleza (Lei Complementar nº 159/2013).

Em seu arrazoado, a empresa consulente alega que:

a) havia formulado consulta fiscal à Administração Tributária Municipal no processo administrativo nº 2016/185529, sobre o enquadramento das CNAE's nº 42.13-8-00 e 42.11-10-201, que contempla a atividade de sinalização viária por ela exercida, com fornecimento de material sobre os serviços realizados;

b) em resposta à consulta formulada, a Administração Tributária se limitou a responder, apenas, sobre a incidência de ISSQN da atividade de sinalização horizontal e vertical das vias públicas, concluindo que a referida atividade possui a mesma natureza do serviço de sinalização visual previsto no subitem 24.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2013;

c) submetida à ação fiscal, a consulente foi autuada, impugnou os lançamentos efetuados, e obteve decisão favorável na 2ª Câmara de Julgamento do Contencioso Administrativo Tributário do Município (CAT), na forma da Resolução nº 042/2022 (fls. 30-73), na qual aquele colegiado firmou entendimento que os serviços de sinalização viária horizontal e vertical de trânsito estão inseridos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços de ISSQN;

d) a 1ª Câmara de Julgamento, ao analisar matéria semelhante, sendo da empresa CONTGA Construção e Sinalização LTDA, decidiu, em sede da Resolução nº 40/2022 (fls. 74-93), que os serviços de sinalização viária têm natureza de serviço de construção civil, sendo incompatível com o subitem 24.1 da lista de serviços, anexa à Lei Complementar Municipal nº 159/2023;

e) diante do entendimento consolidado do CAT, restou comprovado que a natureza jurídica dos serviços de sinalização viária (vertical e horizontal) é a de serviço de construção civil, enquadrada nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços;

f) suscitou dúvida junto ao Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Ceará – CREA-CE, quanto à natureza jurídica dos serviços de sinalização viária, no regime de empreitada e subempreitada, obtendo como resposta a Nota Técnica Informativa – GERAC, na qual restou consignado, que os serviços relacionados à sinalização viária horizontal e vertical constituem uma subclasse do gênero “Construção Civil” estando sob responsabilidade de profissionais fiscalizados pelo Sistema CONFEA/CREA;

g) os serviços técnicos sob comento, observam requisitos técnicos do Conselho Nacional de Trânsito (COTRAN) e da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), o que torna obrigatória a supervisão de um profissional de Engenharia Civil, devidamente inscrito no CREA;

h) a Resolução CONTRAN nº 973/2022, que Regulamenta a Sinalização Viária, estabelece requisitos técnicos necessários à implementação das soluções adotadas pela Engenharia de Tráfego e Sinalização para a execução dos respectivos serviços.

Ao final de seu petítório, o representante legal da empresa interessada requereu: a) parecer normativo que lhe assegurasse o correto procedimento para a classificação dos seus serviços no subitem 7.02 da lista de serviços do ISSQN, como apregoado na Resolução nº 42/2022, devidamente ratificado pela Resolução nº 40/2022, respectivamente da 2ª e 1ª Câmara de Julgamento de Recursos Tributários, e Nota Técnica Informativa – GERAC emitida pelo CREA – CE; b) o cancelamento/revogação da Consulta Fiscal nº 2016/185529 (...); e, c) que se procedesse ajustes no Sistema da SEFIN, para vincular a CNAE 421110201 - serviços de pintura e sinalização em pistas rodoviárias e aeroportos (sinalização viária) aos serviços dos subitens 7.02 e 7.05 da lista dos serviços.

Encaminhados os autos à Célula de Análise e Informações Tributária, da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), unidade competente pela análise inicial do pedido, foi elaborado o Parecer SEFIN/CATRI/CEINT nº 2023, da lavra do Auditor do Tesouro Municipal, Francisco José Gomes, que em sua manifestação, assim concluiu:

Diante dos fundamentos jurídicos e fáticos expostos, objetivamente, quanto à questão formulada, esclarece-se que:

1. O serviço de sinalização viária, embora possua natureza do serviço de sinalização visual, previsto no subitem 24.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2013 e da lista do Anexo I da Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário do Município de Fortaleza (CTMF), quando ele seja decorrente de projeto de engenharia e consiste na instalação e montagem de equipamentos de sinalização vertical de grande porte, em vias públicas, portos e aeroportos, que resulte em uma edificação integrada permanente ao solo, ele deve subsumida ao item 7.02 da referida lista de serviços, onde o ISSQN é devido no Município do local da realizada obra, há possibilidade de dedução do materiais e equipamentos fornecidos pelo prestador da base de cálculo do imposto e é tributada pela alíquota de 3% (três por cento);

2. De outro modo, se envolver serviço de engenharia a sinalização viária for realizada por meio de sinalização horizontal, com pintura no pavimento da via, e da instalação de placas verticais simples, sem nenhuma complexidade para instalá-la, ela deve ser enquadrada no subitem 7.01 da lista de serviços, cujo ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador do serviço, não há possibilidade de dedução dos materiais fornecidos pelo prestador da base cálculo (*sic*) e o tributo é determinado pela alíquota de 5% (cinco por cento);

3. E, por outro lado, quando a atividade consistir em qualquer outro tipo de sinalização não decorrente de projeto de engenharia, visando orientar a acessibilidade à edificações, mobiliários, espaços e equipamentos urbanos, nos termos regulados pela NBR 9050:2004, da ABNT, ela deve ser subsumida ao subitem 24.01 da Lista de Serviços, onde o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador, não se admite dedução dos materiais e equipamentos fornecidos da base cálculo (*sic*) do imposto e ele será calculado pela alíquota de 5% (cinco por cento).

No que importa a presente análise, em seu aspecto formal e material, os autos se encontram instruídos, além da exordial, com os seguintes documentos:

- a) Procuração às fls. 12;
- b) Requerimento à Junta Comercial, fls. 13;
- c) 4º Aditivo ao Contrato Social e respectivo registro na Junta Comercial do Estado do Ceará às fls. 14 a 29;
- d) Resolução nº 42/2022 – 2ª Câmara de Recursos Tributários, às fls. 30 a 73;
- e) Resolução nº 40/2022 – 1ª Câmara de Recursos Tributários, às fls. 74 a 93
- f) Parecer nº 2018/ - Processo nº 2016/185529, da lavra do Auditor do Tesouro Municipal, Francisco José Gomes, matrícula nº 45.119, às fls. 94 a 101 dos autos;
- g) Parecer SEFIN/CATRI/CEINT nº 2023/ Processo nº GR 67239/2023;
- h) Despacho do Gabinete.

É simples o relato.

2. DA FUNDAMENTAÇÃO

Sobre a necessária motivação dos atos administrativos e a possibilidade da aplicação subsidiária aos Estados e Municípios da Lei Federal nº 9.784, de 1988, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, trazemos a colação, excertos de jurisprudências dos Tribunais brasileiros:

(...) De fato, a motivação dos atos administrativos constitui decorrência natural do Estado Democrático de Direito, servindo de instrumento de controle da Administração Pública quanto à conformidade de seu agir aos princípios acolhidos no art. 37 da Constituição Federal, em especial, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a isonomia. Além disso, consta expressamente da lei que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (art. 50, I, da Lei 9.784/99), **aplicada subsidiariamente aos Estados e Municípios**, que deverão ser motivados os atos

administrativos quando neguem, limitem ou afetem direitos de terceiros, tal como ocorre no ato de dispensa do empregado. (TRF 1ª Região – MAS processo 2001.38.00.025743-3-5ª Turma – unânime – 01/03/2007). (GN)

.....
EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO ADMINISTRATIVO DE REMOÇÃO DE POLICIAL MILITAR SEM MOTIVAÇÃO. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO AMPLA DEFESA E DEVIDO PROCESSO LEGAL. ATO NULO. 1. **Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos**, quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, devendo essa motivação ser explícita, clara e congruente. Inteligência do art. 50, I, § 1º, Lei 9.784 /99. 2. **O STJ entende que a Lei 9.784/99 é, certamente, um dos mais importantes instrumentos de controle do relacionamento entre Administração e Cidadania** e que seus dispositivos trouxeram para nosso Direito Administrativo, o devido processo legal. (TJPI | Mandado de Segurança Nº 2013.0001.002218-0 | Relator: Des. José Ribamar Oliveira | Tribunal Pleno | Data de Julgamento: 25/04/2016). (g.n.)

A Lei Federal nº 9.784, de 1999, prevê, ainda, que “a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que neste caso serão parte integrante do ato”.

Em síntese, a obrigatoriedade da motivação se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos, pelos órgãos de controle externo e pelo Poder Judiciário.

Cumprindo, ainda, advertir que em observância ao Decreto nº 13.810, de 13 de maio de 2016, que aprova o Regulamento da Secretaria Municipal das Finanças (SEFIN), não compete à Assessoria Jurídica (ASJUR), a análise acerca da conveniência e oportunidade da realização de qualquer ato de gestão. Assim, o exame dos presentes autos e o subsequente parecer, cingir-se-á, apenas e tão-somente, às questões de caráter eminentemente jurídico, na forma do seu art. 9º, inciso I (*in verbis*):

Art. 9º Compete à Assessoria Jurídica (ASJUR):

I - assessorar o Secretário Municipal das Finanças em todos os assuntos de natureza jurídica, visando subsidiá-lo quanto à legalidade e regularidade dos atos administrativos da SEFIN.

Isso posto, e ainda em análise aos aspectos formais, vale destacar que os arts. 176 e 182 da Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013, c/c os artigos 495 e seguintes do Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza (RCTM), franqueiam ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada às situações concretas e determinadas, por meio de

petição escrita, dirigida ao Secretário(a) Municipal das Finanças, estabelecendo, inclusive, a pessoa competente para respondê-las, vejamos:

CTM (Lei Complementar nº 159, de 2013)

Art. 182. O regulamento estabelecerá as normas relativas à forma de realização de consulta, os seus efeitos e as pessoas competentes para respondê-las.

RCTM (aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015)

Art. 499. A **consulta será respondida pelo Secretário Municipal das Finanças**, mediante parecer fundamentado elaborado por auditor do tesouro do Município. (g.n.)

No que concerne à possibilidade de uma nova análise sobre matéria objeto de consulta pretérita que tratou do mesmo assunto, o que em tese, poderia configurar recurso ou pedido de reconsideração por parte da interessada, expediente que não encontra amparo na legislação tributária municipal¹, entende-se que a partir da exegese dos artigos 502 a 504 do RCTM, nos quais se ventila a mudança de entendimento fiscal, se extrai que é juridicamente possível a reapreciação do tema, seja por alteração da legislação, seja em virtude de jurisprudência consolidada, ou ainda, em razão de outros fatos relevantes, a exemplo do entendimento divergente das duas Câmaras de Julgamento de Recursos Tributários do CAT, em relação à resposta à consulta anterior, consubstanciado nas Resoluções nº 42/2022 e 40/2022, que diga-se de passagem, já transitaram em julgado.

2.1 O campo de incidência e o fato gerador do ISSQN

Em termos jurídicos é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial segundo o qual, a natureza do tributo é determinada pelo seu fato gerador², em outros termos, é a situação materializada que enseja o surgimento da obrigação de pagar o tributo. Destaca-se que da perfeita adaptação do fato gerador ao arquétipo legal (hipótese de incidência), tem-se o fenômeno da subsunção.

O Código Tributário Nacional (CTN)³ estabelece em seu art. 4º que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

¹ Art. 504. Da solução dada à consulta não caberá recurso nem pedido de reconsideração (Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza – RCTM), aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015).

² Segundo Kiyoshi Harada: “A expressão ‘fato gerador’ abrange, pois, dois planos: o plano abstrato da descrição legislativa do fato ou ato tributável e o plano da concretização daquele fato ou ato no mundo fenomênico, dando origem a obrigação Tributária.” (ISS: doutrina e prática, São Paulo: Atlas, 2008, p. 10).

³ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Quis o legislador não dar relevância jurídica ao nome do tributo (*nomen iuris*), pois não é isso que o distingue das demais exações (impostos, taxas e contribuições), e sim o fato gerador da respectiva obrigação (fato descrito na hipótese de incidência).

Contudo, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e Distrito Federal, ao invés de conferir um conceito teórico sobre o que considera serviço em caráter mercantil (elemento nuclear - hipótese de incidência), optou o legislador por estabelecer uma lista de serviços tributáveis composta de itens e subitens.

O fato gerador do ISSQN, portanto, seria a prestação efetiva dos serviços insertos na lista em questão, ainda que estes serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador, em consonância com a norma contida no art. 1º do citado Diploma⁴. O que se quer consignar é que a despeito das diversas atividades econômicas exercidas pelo sujeito passivo⁵, o que vai ser levado em consideração para fins de lançamento e constituição do crédito tributário é a subsunção entre o serviço prestado e aquele previsto na lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, replicada, localmente, na Lei Complementar nº 159/2013 (Código Tributário do Município de Fortaleza).

Por outro lado, cumpre observar que a citada lista contém um rol taxativo de serviços, o que afastaria, *ipso facto*, o emprego da analogia. Todavia, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores, é possível, no caso, a interpretação extensiva e analógica, máxime, em função da expressão “congêneres” contida na sua redação em diversas passagens, conforme se demonstrará adiante. Cumpre registrar que a analogia não se confunde com a técnica de interpretação extensiva ou com interpretação analógica.

Analogia é técnica de integração jurídica para se suprir uma lacuna do ordenamento jurídico (omissão da lei). É, portanto, fonte autônoma do direito prevista na Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro (LINDB)⁶. Na interpretação analógica há uma lei a ser aplicada e interpretada, não há, portanto, uma lacuna ou omissão legislativa. Utiliza-se este método, quando se está diante de conceitos ou termos genéricos no texto legal, que precisam ser

⁴ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, 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. (...) § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

⁵ Compulsando o caderno processual, verifica-se que a consulente executa diversas atividades, conforme previsão da Cláusula 2ª do seu Contrato Social às fls. 18, dentre as quais destacamos: a prestação de serviços e assessoria técnica em engenharia civil, elétrica e mecânica; Empreitadas relacionadas às atividades civis, elétricas e mecânicas; execução de obras civis, obras de terraplanagem e pavimentação; construção de rodovias e vias urbanas; serviço de sinalização horizontal de rodovias e vias urbanas, etc.

⁶ Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a **analogia**, os costumes e os princípios gerais do direito. (g.n).

interpretados. Para revelar o seu conteúdo o intérprete, se vale da própria lei e de outros diplomas. A interpretação extensiva, por sua vez, objetiva desvendar o sentido e o alcance de norma pré-existente, para, então, definir a sua extensão. Nesse caso, não há lacuna nem generalidade nos conceitos. Em contrário, há norma regulando o caso concreto e interpreta-se conceitos ou palavras do texto de modo a ampliar seu alcance e significado.

Vejamos os julgados do STJ e STF sobre a matéria:

EMENTA: CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÁ SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. Aplicação do Decreto-Lei n. 406/28, com redação que lhe atribuiu o Decreto-Lei n. 834/69, art. 3º, VIII. III – A lista a que se referem o art. 24, III da Constituição, e o 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte **interpretação ampla e analógica**. IV – Recurso extraordinário não conhecido (RE 75.952/SP, 2ª T. Rel. Ministro Thompson Flores. J. 29-10-1973). (g.n.)

EMENTA: recurso especial. Tributário. ISS. Lista da legislação municipal. A lista da legislação municipal dos serviços tributáveis deve-se ater ao rol da legislação nacional, a teor da Constituição da República de 1969. Imperativo do princípio que impõe o *numerus clausus*. **Admissível a interpretação extensiva e analógica. Vedada, porém a analogia.** Aqueles respeitam os marcos normativos. A última acrescenta fatos novos (REsp 1837/SP, 2ª T, REL. Ministro Luiz Vicente Cernichiaro J. 15-08-1990). (g.n.)

Deste modo, os itens da lista do ISSQN que em sua nomenclatura for acompanhada dos termos “e congêneres” (pertencente ao mesmo gênero), “similares” ou “semelhantes”, vão comportar interpretação analógica, a exemplo dos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços. Vejamos:

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).

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

A Professora Regina Helena Costa⁷, em posição minoritária, defende que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, cumpre papel indicativo, e não exaure as espécies de serviços cuja prestação é passível de ser tributada pelos municípios, especialmente em face do princípio da autonomia municipal, quando assim leciona:

(...) a Lei Complementar 116/2003, que abriga o rol e serviços cuja prestação é passível de ser tributada pelos Municípios, consigna, em boa parte de seus itens, cláusulas gerais, traduzidas nas expressões **“serviços congêneres”**, **“qualquer natureza”** e **“qualquer espécie”**, inequivocamente com o intuito de compreender outras atividades não cogitadas pelo legislador no momento da elaboração da lei. (g.n)

O fato é que no lançamento desse tributo (ISSQN), não se exige a correspondência perfeita entre a designação legal do serviço e a sua nomenclatura corrente, até porque conforme dispõe o §4º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, a incidência do ISSQN não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Assim, a lei que institui o imposto, deve, tão somente, definir os seus contornos materiais, isto é, em poucas palavras, deve descrever o serviço. Uma vez subsumido o fato gerador à hipótese abstrata de incidência, decorre, naturalmente, a obrigação tributária e o correspondente direito do Fisco à constituição do crédito fiscal, conforme dito em linhas pretéritas.

Com base nessas premissas, para dirimir dúvidas acerca do correto enquadramento do serviço de implantação de sinalização viária (horizontal e vertical) na hipótese de incidência do ISSQN, e, via de consequência, a aplicação da alíquota cabível, será necessário identificar na mencionada lista, qual tipo de serviço contempla a referida atividade. Como ponto de partida há que se delimitar a natureza dos serviços prestados pela consulente, considerando a diversidade do seu objeto social, para verificar o seu enquadramento na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003: se construção civil (obras ou serviços de engenharia, subitem 7.02 e 7.05), conforme entendimento das Câmaras de Julgamento de Recursos Tributários do CAT; ou conforme especificidade da atividade, em consonância com o racional manifestado em sede do Parecer SEFIN/CATRI/CEINT nº 2023 (subitens 7.01, 7.02 e 24.1).

Todavia, há que se considerar que, diversamente do opinado no Parecer nº 2018/ - Processo nº 2016/185529, no atual pronunciamento, o Parecerista da CATRI reconheceu em suas conclusões, ainda que de forma contida e sob certas balizas, que o serviço de sinalização viária é obra de engenharia, subsumida, por tanto, ao item 7.02 da lista de serviços, com possibilidade de dedução de materiais e equipamentos fornecidos da base de cálculo do

⁷ COSTA, Regina Helena. Praticidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 298.

ISSQN, aplicando-se uma alíquota de 3% (três por cento), desde que atendidos, adicionalmente, os seguintes requisitos:

- a) decorrente de projeto de engenharia; e
- b) consistir na instalação e montagem de equipamentos de sinalização vertical de grande porte, em vias públicas, portos e aeroportos, que resulte em uma edificação integrada permanente ao solo.

Nos demais casos, contrariamente ao entendimento das Câmaras de Julgamento do CAT, defende o insigne Auditor do Tesouro Municipal, que, para efeito de tributação do ISSQN, a sinalização horizontal, com pintura no pavimento da rua, e a instalação de placas verticais (sinalização vertical), sem nenhuma complexidade na instalação, se enquadraria como serviços de engenharia (7.01), mas não como obra de engenharia, de modo que, nesses casos a empresa não faria jus a dedução na base de cálculo dos materiais utilizados, e a alíquota utilizada seria de 5% (cinco por cento).

No que tange a sinalização visual inserta no item 24.1 da lista, não há discordância entre o entendimento plasmado no Parecer SEFIN/CATRI/CEINT Nº 2023/ e o constante na Resolução nº 042/2022, do CAT, na qual, o Conselheiro Relator designado, sustentou como razões do seu voto, que essa se subsume quando da contratação entre particulares, sem regulamentação vinculada a sinalização viária, mas a NBR 9050:2004 da ABNT, “que trata da acessibilidade a edificações, mobiliário, espaços e equipamentos urbanos, onde não é exigido estudos de engenharia.” Para o Relator, se incluem nesses serviços, as demarcações de garagens de edifícios comerciais e/ou particulares que não possuam padronização de cores, retrorrefletividade ou iluminação, considerando a prevalência do interesse e dos recursos privados.

2.2. A Natureza jurídica dos serviços de sinalização viária horizontal e vertical.

A Lei Federal nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que se institui o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), rege a sinalização viária horizontal e vertical, enquanto parte do Sistema de Sinalização de Trânsito, quando assim dispõe:

Art. 88. Nenhuma via pavimentada poderá ser entregue após sua construção, ou reaberta ao trânsito após a realização de obras ou de manutenção, enquanto não estiver devidamente sinalizada, vertical e horizontalmente, de forma a garantir as condições adequadas de segurança na circulação.

Art. 90. (...)

§1º O órgão ou entidade de trânsito com circunscrição sobre a via é responsável pela implantação da sinalização, respondendo pela sua falta, insuficiência ou incorreta colocação.

§ 2º O CONTRAN editará normas complementares no que se refere à interpretação, colocação e uso da sinalização. (g.n.)

O Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN), com fundamento no art. 90, §2º da CTB, e mediante edição da Resolução nº 973, de 18 de julho de 2022, instituiu o Regulamento de Sinalização Viária com o objetivo de estabelecer as especificações e requisitos técnicos a serem adotados em todo o território nacional, por todos os órgãos e entidades do Sistema Nacional de Trânsito (SNT), quando da implementação das soluções adotadas pela **Engenharia de Tráfego e Sinalização**.

O Manual Brasileiro de Sinalização de Trânsito (MBST)⁸, a partir de 2022, é constituído de 09 (nove) volumes⁹ os quais dispõem, em apertada síntese, sobre as modalidades de sinalização, e as diretrizes e especificações técnicas para a sinalização de trânsito de todo o País. Tem por finalidade garantir a harmonização das vias, a segurança dos usuários e servir de guia para engenheiros de trânsito e demais profissionais. São regramentos que estabelecem as formas, finalidades, cores, dimensões, indicando em várias passagens a necessidade de estudos de engenharia.

A sinalização horizontal, no volume IV, está assim definida:

Sinalização horizontal: é um subsistema da sinalização viária composta de marcas, símbolos e legendas, apostos sobre o pavimento da pista de rolamento. A sinalização horizontal tem a finalidade de fornecer informações que permitam aos usuários das vias adotarem comportamentos adequados, de modo a aumentar a segurança e fluidez do trânsito, ordenar o fluxo de tráfego, canalizar e orientar os usuários da via

A sinalização vertical, de igual modo faz referência a estudo de engenharia quando houver necessidade, estabelecendo, ainda, que as placas devem atender às normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT ou normas vigentes nos órgãos componentes do Sistema Nacional de Trânsito ou normas internacionais consagradas, assim definindo:

Sinalização vertical: é um subsistema da sinalização viária que utiliza sinais apostos sobre placas fixadas na posição vertical, ao lado ou suspensas sobre a via, para transmitir mensagens de caráter permanente ou, eventualmente, variável, mediante símbolos e/ou legendas preestabelecidos e legalmente instituídos. A sinalização vertical tem a função de estabelecer regras e fornecer informações, com o objetivo de aumentar a

⁸ Anteriormente desenvolvido pela Câmara Temática de Engenharia de Tráfego, de Sinalização de Trânsito.

⁹ Volume I – Sinalização Vertical de Regulamentação; Volume II – Sinalização Temporária de Advertência; Volume III – Sinalização Vertical de Indicação; Volume IV – Sinalização Horizontal; Volume V – Sinalização SEMAFÓRICA; Volume VI – Sinalização de Obras e Dispositivos Auxiliares; Volume VII – Manual de Sinalização Temporária; Volume VIII – Manual de Sinalização Cicloviário, e Volume IX – Manual de Sinalização Rodoferroviário.

segurança, ordenar os fluxos de tráfego e orientar os usuários da via.

Não obstante a sinalização viária se utilizar de técnicas de comunicação visual por meio de marcas, símbolos, cores e legendas pintados ou fixados no pavimento da via com a finalidade de delimitar faixas de tráfego, orientar usuários, alertar possíveis perigos, com esta não se confunde. A comunicação visual, em matéria de incidência de ISSQN, é voltada predominantemente para propaganda e publicidade atividades econômicas previstas no item 23 da lista de serviços, enquanto as atividades sinalização visual, contidas em banners (material impresso em lona), adesivos, placas indicativas (à exceção da sinalização viária), é atividade prevista no subitem 24.1¹⁰.

Sobre a implementação das soluções adotadas pela Engenharia de Tráfego e Sinalização a que alude o art. 1º da Resolução nº 973/2022¹¹ (CONTRAN), cumpre observar a definição de serviço de engenharia constante na Orientação Técnica OT - IBR 002/2009, do Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas (IBRAOP), como sendo *“4. (...) toda atividade que necessite da participação e acompanhamento de profissional habilitado conforme o disposto na Lei Federal nº 5.194/66, tais como: consertar, instalar, montar, operar, conservar, reparar, adaptar, manter, transportar ou ainda demolir. Incluem-se nesta definição as atividades profissionais referentes aos serviços técnicos profissionais especializados de projetos e planejamentos, estudos técnicos, pareceres, perícias, avaliações, assessorias, consultorias, auditorias, fiscalização, supervisão ou gerenciamento.”*

Para efeito desta Orientação Técnica, conceitua-se:

4.5 Instalar: atividade de colocar ou dispor convenientemente peças, equipamentos, acessórios ou sistemas, em determinada obra ou serviço. **4.6. – (...).** **4.7 - Montar:** arranjar ou dispor ordenadamente peças ou mecanismos, de modo a compor um todo a funcionar. Se a montagem for do todo, deve ser considerada fabricação.

Importa evidenciar que a OT-IBR 002/2009, relaciona de forma didática uma lista exemplificativa de atividades que atendem a definição por ela adotada, como de serviços de engenharia, conforme segue:

¹⁰ 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

¹¹ Art. 1º Esta Resolução institui o Regulamento de Sinalização Viária, com o objetivo de estabelecer as especificações e requisitos técnicos a serem adotados em todo o território nacional, por todos os órgãos e entidades do Sistema Nacional de Trânsito (SNT), quando da implementação das soluções adotadas pela Engenharia de Tráfego e Sinalização.

6.2. Conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparo, adaptação, manutenção nas atividades desenvolvidas em:

(...)

- **Sinalização horizontal e vertical de vias públicas, rodovias, ferrovias e aeroportos; (g.n.)**

A Orientação Técnica OT - IBR 002/2009, em suas disposições complementares estabelece que a análise de enquadramento de Obras e Serviços de Engenharia depende de conhecimento técnico específico em conformidade com a Lei Federal nº 5.194/1966. E ainda que “o enquadramento como obra ou serviço de engenharia deve ser feito em função do objeto a ser executado, e da ação ou atividade definida nos itens 3 e 4, sendo independente de quantidade, porte ou custo.”

Quanto à competência para implantar, manter e operar o sistema de sinalização, sublinhe-se que tal atribuição recai, nas vias urbanas, sobre os órgãos e entidades executivos de trânsito dos municípios (artigo 24, III, do CTB) e, nas vias rurais, sobre os órgãos e entidades executivos rodoviários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a depender da circunscrição de cada estrada ou rodovia (artigo 21, III, do CTB). Lembrando que nestes casos, os entes públicos se utilizam do regime de execução indireta¹², isto é, mediante processo licitatório, contratam terceiros para a realização de obras e serviços de engenharia, na forma do art. 6º, inc. VIII, alíneas “a” a “e”, da Lei 8.666/1993, e art. 46, da Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021¹³

Kiyoshi Harada¹⁴ ao discorrer sobre modalidades de execução de obras de construção, empreitada e subempreitada, nos moldes previstos no item 7.02, da lista de serviços, elucida:

Pelo **contrato de empreitada**, o poder público comete ao particular a execução de obra, por conta e risco, mediante remuneração previamente ajustada, nos moldes do que acontece na empreitada civil (art. 610 a 619 do Código Civil). A diferença reside no fato de que a empreitada pública só pode ser contratada mediante certame licitatório e o contrato respectivo conter cláusulas exorbitantes, cláusulas essas inexistentes na contratação civil. (...) **A subempreitada** é a transferência, pela empreiteira, da execução parcial da obra a terceiro não participante do processo licitatório, por conta e risco da primeira, sempre que não houver vedação no contrato

¹² O Regime de Execução Indireta consiste na forma pela qual a Administração Pública contrata com terceiros a realização de uma obra, serviço ou fornecimento

¹³ Art. 46. Na execução indireta de obras e serviços de engenharia, são admitidos os seguintes regimes: I - empreitada por preço unitário; II - empreitada por preço global; III - empreitada integral; IV - contratação por tarefa; V - contratação integrada; VI - contratação semi-integrada; VII - fornecimento e prestação de serviço associado.

¹⁴ Op. cit. p. 123.

administrativo celebrado, ou no edital de licitação. Nada mais que empreitada secundária, para a execução de trabalhos parcelados, repassados pelo empreiteiro construtor. (g.n.)

Advirta-se que os editais de licitação e, via de consequência, os contratos administrativos, que tenham por objeto a sinalização viária¹⁵ vertical ou horizontal (ou ambas), se exige para fins de qualificação técnica, certificados de capacidade técnica operacional e profissional, para garantir o cumprimento das obrigações. Para tanto é admitida a comprovação da aptidão mediante apresentação de certidões de acervo técnico e atestados de responsabilidade técnica (ART) no órgão fiscalizador - Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA).

Sobre obra e serviço de engenharia, a Lei nº 14.133/2021, em seu art. 6º, traz os seguintes conceitos:

XII - obra: **toda atividade estabelecida, por força de lei, como privativa das profissões de arquiteto e engenheiro** que implica intervenção no meio ambiente por meio de **um conjunto harmônico de ações que, agregadas, formam um todo que inova** o espaço físico da natureza ou acarreta alteração substancial das características originais de bem imóvel;

XXI - serviço de engenharia: toda atividade ou conjunto de atividades destinadas a obter determinada utilidade, intelectual ou material, de interesse para a Administração e que, não enquadradas no conceito de obra a que se refere o inciso XII do **caput** deste artigo, **são estabelecidas, por força de lei, como privativas das profissões de arquiteto e engenheiro ou de técnicos especializados**, que compreendem: (g.n.)

Ocorre que a descrição contida na lista da Lei Complementar nº 116/2003, especificamente para o item 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)”, toma o conceito de um pelo outro, ou seja, a opção do legislador foi conferir o mesmo tratamento tributário para obra de construção civil, para reforma ou conservação de edifício (serviço de engenharia para a legislação licitatória e contratual pública).

Vejamos ainda o item 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) ”. Nesse caso, o

¹⁵ Edital nº 2616/2016 – SEINF/ Município de Fortaleza.

legislador ao se reportar a empreitada, quer se referir a obra completa, e a subempreitada, etapas daquela, sejam as iniciais (sondagens, escavação...) sejam as de acabamento (montagens de produtos peças e equipamentos).

O Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza, diante disso, buscou disciplinar as especificidades do ISSQN sobre os serviços previstos nos itens 7.2 e 7.5:

Art. 582. Para fins de incidência do ISSQN sobre os serviços previstos no subitem 7.2 da lista do Anexo I deste Regulamento, **são consideradas obras de construção civil e assemelhadas:**

(...)

VI - a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos que não tenham funcionamento isolado ao do imóvel, tais como elevadores, escadas rolantes, centrais de ar-condicionado e congêneres.

Art. 583. São considerados como parte integrante dos serviços a que se refere o artigo 582 deste Regulamento, quando realizados pela própria pessoa contratada para a execução da obra por meio de seus empregados, os seguintes serviços;

XI - **outros serviços correlatos.**

Art. 585. Para fins de incidência do ISSQN sobre os serviços previstos no subitem 7.5 da lista do Anexo I deste Regulamento, são consideradas como reparação, conservação ou reforma, as benfeitorias voluptuárias e úteis, nos termos do Código Civil Brasileiro, dos bens imóveis relacionados nos incisos I a V, do artigo 582 deste Regulamento. (g.n.)

A Lei Federal nº 5.194, de 24 de dezembro de 1996, é o normativo que regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro – Agrônomo, assim dispendo em seu art. 1º:

Art. 1º As profissões de engenheiro, arquiteto e engenheiro-agrônomo são caracterizadas pelas realizações de interesse social e humano que importem na realização dos seguintes empreendimentos:

- a) aproveitamento e utilização de recursos naturais;
- b) meios de locomoção e comunicações;
- c) edificações, **serviços e equipamentos urbanos**, rurais e regionais, nos seus aspectos técnicos e artísticos;
- d) instalações e meios de acesso a costas, cursos e massas de água e extensões terrestres;
- e) desenvolvimento industrial e agropecuária. (g.n.)

Equipamento urbano ou mobiliário urbano¹⁶, “é o conjunto de objetos existentes nas vias, nos espaços públicos, superpostos ou adicionados aos elementos de urbanização ou de edificação, tais como: semáforos, postes de sinalização e similares, terminais e pontos de acesso coletivo às telecomunicações, fontes de água, lixeiras, toldos, marquises, bancos, quiosques. Destinam-se à promoção do conforto e da segurança do usuário, compreendendo elementos complementares e acessórios do paisagismo, **da sinalização** e da circulação urbana.”

Corroborando com esse entendimento a Lei Complementar nº 270, de 02 de agosto de 2019, que dispõe sobre o Código da Cidade de Fortaleza, assim estabelece no seu art. 502:

Art. 502. Para efeito desta Lei, **considera-se mobiliário urbano** os equipamentos públicos que visem proporcionar conforto, segurança e urbanidade à população usuária, tais como: (...) XX – painéis de mensagens variáveis para uso exclusivo de informações de trânsito; XXI – **placas de sinalização de trânsito.**

Ainda que não se leve em consideração a legislação urbanística ou contratual para fins de verificação da natureza dos serviços de sinalização viária (horizontal e vertical), melhor dizendo se estaria ou não enquadrada nos itens 7.02 ou 7.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, não se pode menoscar o teor Nota Técnica Informativa – GERAC, emitida pelo CREA/CE, inserta na exordial¹⁷, do qual se extrai o seguinte excerto:

Posto isto, analisando à luz dos dispositivos legais afeto ao tema, Lei Federal nº 5.194/66, conclui-se que os serviços e/ou obras elencadas no requerimento de consulta como pintura manual de faixas, setas e simbologia com tinta acrílica, padrão ABNT 13699, pintura mecanizada de faixas com tinta acrílica, padrão ABNT 13699, preparação de fundação em concreto para suportes de fixação e instalação das placas em chapa de aço galvanizado com pintura eletrostática e aplicação de película refletiva grau técnico, implantação de colunas cônicas com braços projetados cônicos para suporte de placas aéreas, instalação de prisma de concreto – gelito (gelo baiano), preparação de fundação em concreto para instalação de estruturas metálicas como colunas cônicas com braços cônicos e colunas cilíndricas com braços cilíndricos, serviços de instalação de elementos retrorreflexivos rodoviários tachas e tachões, preparação de fundação em concreto para instalação de colunas para fixação de defesas metálicas, reforma e

¹⁶ A definição legal de mobiliário urbano encontra-se encartada na Lei Federal nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, que Estabelece normas gerais e critérios básicos para a promoção da acessibilidade das pessoas portadoras de deficiência ou com mobilidade reduzida, e dá outras providências.

¹⁷ Em seu pedido, a empresa interessada, traz apenas trechos da Nota Técnica Informativa – GERAC. Por dever de cautela, a Assessoria Jurídica, solicitou diretamente ao CREA, o seu inteiro teor, o qual segue anexo a esse Parecer.

recuperação de drenagem e pavimentação, instalação elétrica e implantação de conjuntos semaforicos e demais serviços relacionados à **SINALIZAÇÃO VIÁRIA HORIZONTAL E VERTICAL constituem uma subclasse do gênero “Construção Civil”** estando sob responsabilidade de profissionais fiscalizados pelo Sistema CONFEA/CREA, conforme preconiza a Lei Federal nº 5.194/1966, obrigando ao registro da ART pertinente, **seja executante ou subcontratada**, com fulcro na Lei Federal nº 6.496/1977 e Resolução nº 1025/2009 do CONFEA¹⁸. (g.n)

Ao se pronunciar sobre a matéria, o CREA exerce competência conferida pelo art. 54 da Lei nº 5.194, de 1966, de dirimir qualquer dúvida ou omissão sobre a aplicação dessa lei, muito embora caiba ao Conselho Federal decidir, em última instância, em caráter geral¹⁹ sobre as diversas modalidades das atividades dos profissionais a ele vinculados.

Não obstante à resposta favorável da consulta formulada pela empresa interessada, feita diretamente ao CREA-CE, outro ponto de formação de convencimento de que os serviços de sinalização viária são serviços inseridos no item 7, subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços do ISSQN é a indicação textual no Manual de Fiscalização do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA-CE), de que os serviços de Sinalização Viária são fiscalizados por este Conselho, sendo exigida a emissão de ART - Anotação de Responsabilidade Técnica, na forma da Resolução CONFEA nº 1137, de 31 de março de 2023²⁰, do profissional habilitado junto à entidade.

PARÂMETROS PARA A FISCALIZAÇÃO Todos os serviços e as obras relacionadas a obras de sinalização viária sob a responsabilidade de profissionais abrangidos pelo Sistema Confea/Crea devem ser objeto de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, registrada por profissional ou empresa habilitada junto ao Crea-CE. As pessoas jurídicas que atuem nas áreas de que trata esta orientação deverão apresentar pelo menos um profissional habilitado, como Responsável Técnico.

¹⁸ Hoje Resolução nº 1.137, de 31 de março de 2023.

¹⁹ Art. 27. São atribuições do Conselho Federal: c) examinar e decidir em última instância os assuntos relativos no exercício das profissões de engenharia, arquitetura e agronomia, podendo anular qualquer ato que não estiver de acordo com a presente lei; (...).

²⁰ Art. 2º A ART é o instrumento que define, para os efeitos legais, os responsáveis técnicos pela execução de obras ou prestação de serviços relativos às profissões abrangidas pelo Sistema Confea/Crea. Art. 3º Todo contrato escrito ou verbal para execução de obras ou prestação de serviços relativos às profissões abrangidas pelo Sistema Confea/Crea fica sujeito ao registro da ART no Crea em cuja circunscrição for exercida a respectiva atividade. Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo também se aplica ao vínculo de profissional, tanto a pessoa jurídica de direito público quanto de direito privado, para o desempenho de cargo ou função técnica que envolva atividades para as quais sejam necessários habilitação legal e conhecimentos técnicos nas profissões abrangidas pelo Sistema Confea.

Sem embargo da existência de entendimento diverso, por todos o exposto, se abstrai que a sinalização viária (horizontal e vertical) é um serviço complementar à construção civil pertencente ao grupo de obras de estradas, logradouros públicos e rodovias, na classificação de Bernardo Ribeiro de Moraes²¹, considerando que a ela se agrega para um uso racional e seguro, na forma CTB, conforme já tratado alhures.

Sobre o caráter complementar, a Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), ao tratar da retenção da tributação previdenciária, por assim dizer, reconhece o caráter de obra complementar da atividade sinalização de rodovias, quando assim estabelece:

Art. 111. Estão sujeitos à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, observado o disposto no art. 114, os serviços de: ([Lei nº 8.212, de 1991](#), art. 31, § 4º; e [Regulamento da Previdência Social, de 1999](#), art. 219, §§ 2º e 3º)

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo **ou obras complementares que se integrem a esse conjunto**, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de **sinalização de rodovias ou de vias públicas**; (g.n.)

Ainda que também se desconsidere a citada norma por se tratar de forma de antecipação ou obrigação de outro tributo que não o ISSQN, trazemos à colação, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que em sede do Recurso Extraordinário nº 100.419-9 (recorrente: Provias – Projetos e Sinalizações de Rodovias LTDA, recorrida: Prefeitura Municipal de Fortaleza), assim decidiu:

EMENTA: Tributário. Imposto sobre Serviços (ISS). Obras de sinalização e rodovias: Obras complementares. Isenção: Decreto-lei nº 406/68, artigo 11. Lei Complementar nº 22/74. **Sendo os serviços e sinalização realizados pela recorrente complementares da construção e pavimentação de estradas**, essenciais à segurança do tráfego (art. 31 do Código de Trânsito), encontram-se isentos do imposto sobre serviços, à vista do disposto no art. 11 do Decreto-lei nº 406/68, **por integrarem no conceito de construção civil**. (STF-RE. 100.419-CE. Relator Ministro Aldir Passarinho. 2ª. Turma. Data do Julgamento: 02/10/1984. Data da publicação: DJ 08/11/1984.) (g.n.)

²¹ Citado por Kiyoshi Harada.

Na ocasião, ouvida a Procuradoria Geral da República, em seu parecer, se manifestou no sentido da existência de “inúmeras atividades que são complementares da construção civil, porque indispensáveis para que se considere pronta determinada obra. Assim, no caso de construção de estradas, a obra não estará concluída e em condições de utilização sem a execução dos serviços de sinalização”.

Veja-se que a norma contida no art. 88 do atual Código de Trânsito Brasileiro - CTB, Lei nº 9.503/1997, quanto à exigência de sinalização viária para a entrega (e utilização) de via pavimentada, pouco ou quase nada modificou, em relação a disposição do art. 31²² do antigo Código Nacional de Trânsito (Lei nº 5.108/1966), a qual se baseou a decisão supra.

O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), ao julgar recurso de apelação interposto pelo Município de Ribeirão Pires, nos autos do processo nº 1004634-96.2017.8.26.05.0505, cujo cerne da controvérsia era a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS do valor correspondente aos materiais utilizados na prestação de serviços de implantação de sinalização viária daquela municipalidade, considerou a atividade como serviço de construção civil, dentre aquelas arroladas no item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, autorizando a exclusão do montante relativos aos materiais empregados, no cálculo do imposto, condenando aquele Município à restituição dos valores indevidamente recolhidos. Veja-se:

APELAÇÃO Declaratória c.c. repetição de indébito. ISS. Serviços de implantação de sinalização viária. Sentença de procedência para declarar indevido o cálculo do ISS sem dedução do montante relativo aos materiais empregados, condenando à restituição. Alegação de que a base de cálculo é o valor total da nota fiscal, sem qualquer dedução. Descabimento. Inteligência do artigo 7º, § 2º, I, da Lei Complementar 116/03. Precedentes do STF, STJ e desta Câmara. Sentença mantida. Recurso não provido.

Dessarte, não se sustenta o argumento de que serviços de sinalização viária horizontal e vertical, tem a mesma natureza dos serviços reunidos no subitem 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres. Até porque, conforme restou demonstrado, o serviço de sinalização viária está jungido a legislações e regramentos que exigem a qualificação e expertise dos serviços de engenharia²³,

²² Art. 31. Nenhuma estrada pavimentada poderá ser entregue ao trânsito, enquanto não estiver devidamente sinalizada.

²³ A implementação da **sinalização rodoviária** é uma tarefa que requer planejamento e execução precisos.

a) **Estudo do ambiente rodoviário:** Inicia-se com um estudo aprofundado do ambiente rodoviário, avaliando aspectos como volume de tráfego, condições da via, presença de pedestres, entre outros.

a exemplo das regras do CTB, a Resolução nº 973, de 18 de julho de 2022, que institui o Regulamento de Sinalização Viária, ademais da jurisprudência colacionada.

Ressalte-se, conforme bem ponderou o Conselheiro Relator da Segunda Câmara de Recursos Tributários, em seu voto, por ocasião do julgamento do recurso voluntário – processo nº 13/2022, Resolução nº 042/2022, que a prestação de serviços de sinalização visual de que trata o subitem 24.1 da Lista de Serviços decorre de tratativas entre particulares “sem vinculação a Sinalização Viária atendendo a NBR 9050 que trata da Acessibilidade a edificações, mobiliário, espaços e equipamentos urbanos, onde dela não é exigido estudos de engenharia. É comum se deparar com demarcações de garagens de edifícios comerciais e/ou particulares que não possuem padronização de cores, não possuem retrorrefletividade ou mesmo iluminação, visto que em tais circunstâncias o que predomina é o interesse e recursos privado, o que em tudo difere da Sinalização Viária, que deve cumprir a ditames legais predefinidos”.

Pelas mesmas razões, não há falar, como sustenta o douto Parecerista da CATRI, que “se a sinalização viária for realizada por meio de sinalização horizontal, com a pintura no pavimento da via, e da instalação de placas verticais simples, sem nenhuma complexidade para instalá-la, ela deve ser enquadrada no subitem **7.01** da referida lista de serviços”, pois se trata de instalação de equipamentos, de caráter complementar à obra.

Cumprir registrar que o subitem 7.01 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, abrange os serviços de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres. A dúvida paira sobre quais serviços de engenharia, quis se referir o legislador, inclusive, por tratar de serviço de engenharia em outros subitens²⁴.

Para interpretar o alcance e o significado da expressão “serviço de engenharia”, haja vista a aparente antinomia (7.01, 7.02, 7.03, e 7.19), a ferramenta hermenêutica mais

-
- b) Desenvolvimento do projeto de sinalização:** Após essa análise, um projeto de sinalização é desenvolvido, considerando todas as normas técnicas e de segurança estabelecidas pelo CONTRAN e pelo CTB. Este projeto define quais, onde e como os sinais serão implementados.
 - c) Execução e validação do projeto:** A execução do projeto se dá por meio de empresas especializadas, que possuem equipamentos e mão de obra qualificada para instalar a **sinalização rodoviária** conforme o projeto. A sinalização, então, é inspecionada e validada pelos órgãos responsáveis, garantindo sua conformidade com as normas e sua eficácia em orientar os usuários da via.

Portanto, a **sinalização rodoviária** não é apenas uma questão de instalar placas ou pintar faixas. É um processo complexo que requer estudo, planejamento e execução adequada para assegurar que cumpra sua principal função: garantir a segurança e a fluidez do trânsito. (Disponível em: <https://setassinalizacao.com.br/sinalizacao-rodoviaria/> Acesso: 22/12/2023.

²⁴ 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia. (...) 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

adequada é a da especialidade. De acordo com a jurisprudência²⁵, regras e princípios vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, prevalece sobre norma geral, afastando sua incidência (*lex specialis derogat legi generali*). Assim, por entendermos que a sinalização viária, seja horizontal ou vertical é um serviço complementar à construção civil, pertencente ao grupo de obras de estradas, logradouros públicos e rodovias, estaria, por tanto, enquadrada, no subitem 7.02 da citada lista, independentemente de quantidade, porte ou do custo, na forma prevista na Orientação Técnica OT - IBR 002/2009.

Reiteramos que, o IBRAOP, na mesma Orientação Técnica, diz que “a obra é um conjunto orgânico de serviços que, agregados, **se complementam e formam um todo com função definida e completa**”, como é o caso da sinalização viária, nas vias públicas, rodovias, ferrovias e aeroportos.

Por último, em que pese a consulente exercer atividades econômicas diversas, conforme se infere do seu objeto social previsto na cláusula segunda do seu Contrato Social, no que tange ao seu pedido de enquadramento da Sinalização Viária nas atividades da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, esta pode ser classificada, segundo à Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), e conforme o caso, nas seguintes CNAE's:

- 4211-1/02 - **Pintura para sinalização em pistas rodoviárias e aeroportos**, compreendendo: 1) a sinalização com pintura em rodovias e aeroportos; e 2) a instalação de placas de sinalização de tráfego e semelhantes;

²⁵ EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO ADMINISTRATIVO. PROFESSORA MUNICIPAL. COBRANÇA. DIFERENÇAS SALARIAIS ENTRE NÍVEIS DA CARREIRA DO MAGISTÉRIO. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 12%, PREVISTO NA LEI Nº 415/91. PREVALÊNCIA DA LEI ESPECIAL SOBRE A NORMA GERAL. 1- (...) 2- Coexistência das Leis Municipais nºs 415/91 e 326/97 (Estatuto dos Servidores Públicos). Precedentes dessa Corte. 3- **A lei geral não tem o condão de afastar as disposições da lei especial**, solucionando-se o conflito aparente de normas com a aplicação do **Princípio da Especialidade**. (TJ-RJ - APL: 00079956120118190006 - Rio de Janeiro - Barra do Pirai 2ª Vara, Relator: MONICA DE FARIA SARDAS, Data de Julgamento: 29/01/2015, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 30/01/2015).

EMENTA: Ação de Despejo por falta de pagamento – Efetivação da liminar de despejo condicionada à prévia audiência de conciliação nos termos do artigo 334 do NCPC – Não Cabimento – **Prevalência de Norma Especial** (art. 59, § 3º da Lei Nº 8. 245/1991) sobre a Norma Geral do NCPC – Decisão Cassada. (TJ-SP - AI: 21178958920168260000 SP 2117895-89.2016.8.26.0000, Relator: Andrade Neto, Data de Julgamento: 06/07/2016, 30ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 08/07/2016)

EMENTA: Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo. Direito Administrativo. Servidor público federal. Fisioterapeuta. Jornada de trabalho semanal de 30 (trinta) horas prevista na Lei n. 8.856/1994. **Prevalência da norma especial sobre a norma geral**. Acórdão proferido pelo Tribunal de origem em harmonia com a jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de que, em relação à jornada de trabalho de servidores públicos federais da área de saúde, prevalecem as normas especiais que regem suas respectivas profissões em detrimento das normas gerais previstas na Lei 8.112/1990. (STF - ARE: 1411942 CE, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/07/2023, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO. DJe-s/n DIVULG 04-08-2023 public. 07-08-2023).

| CNAE | CÓDIGO DO ITEM | ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS | ALÍQUOTA ISSQN |
|------------|------------------------------|---|----------------|
| 42.11-1-02 | 07.02 Ou 07.05 | 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) 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). | 3% |

- **4213-8/00 – Obras de urbanização – ruas, praças e calçadas**, que também compreende a atividade de sinalização em pintura em vias urbanas, ruas e locais para estacionamento de veículos;

| CNAE | CÓDIGO DO ITEM | ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS | ALÍQUOTA ISSQN |
|------------|-----------------------------|--|----------------|
| 42.13-8/00 | 07.02 Ou 7.05 | 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). 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). | 3% |

- **42329-1/04 – Montagem e instalação de sistema e equipamentos de iluminação e sinalização em vias públicas, portos e aeroportos**, que compreende: 1) montagem ou instalação de sistemas de iluminação e sinalização em vias públicas, rodovias, ferrovias, portos e aeroportos; 2) a iluminação urbana e semáforos; e 3) a iluminação de pistas de decolagem.

| CNAE | CÓDIGO DO ITEM | ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS | ALÍQUOTA ISSQN |
|-----------|----------------|---|----------------|
| 42.39-/04 | 07.02 | 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 | 3% |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS. | |
|--|--|---|--|

Neste sentido, a Coordenadoria da Administração Tributária, nos termos deste Parecer, deverá ajustá-las para as correspondentes correlações com os subitens da Lista de Serviços.

2.3. Da Vinculação da Administração Tributária às decisões definitivas do Contencioso Administrativo Tributário: A Consensualidade na Administração Pública.

A Lei Complementar nº 305, de 05 de novembro de 2021, que dispõe sobre a competência, a estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Tributário do Município de Fortaleza, bem como sobre o processo administrativo tributário que nele tramita, estabelece em seus artigos 99 e 100, que as decisões não mais sujeitas a remessa necessária ou a recurso, seja oriunda dos julgadores singulares seja dos órgãos colegiados, produzem coisa julgada administrativa. Desse modo serão cumpridas independentemente de requerimento, no âmbito do CAT ou, quando não puderem ser implementadas pelo CAT, mediante encaminhamento da decisão à Administração Tributária (CATRI) para as providências cabíveis.

No intuito de uniformizar a jurisprudência administrativa tributária, a Lei Complementar nº 305/2021, estabelece a possibilidade do CAT instituir súmulas resultante das reiteradas decisões definitivas dos órgãos colegiados (art.11). E, uma vez editada pelo Conselho Pleno, e publicada no Diário Oficial do Município, vinculam a Administração, de sorte que serão julgadas preliminarmente improcedente as impugnações que venham a contrariar o enunciado de qualquer delas. Prescreve, ainda, que o julgamento deverá assegurar a integridade e coerência, observando, daí a razão de ser das súmulas editadas pelo Conselho Pleno (art. 88).

A ideia de editar súmula seja em decorrência de decisões reiteradas das instâncias superiores na seara do processo judicial seja no administrativo, tem por finalidade harmonizar, uniformizar e garantir a promoção da segurança jurídica. Demais disso, tem por escopo assegurar o princípio insculpido na Constituição Federal relacionado à duração razoável do processo e à economia processual, que não devem e nem podem ser ignoradas.

O Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pela Lei Complementar nº 159/2013, não desborda destes fundamentos, respeitado o princípio da jurisdição. Tanto é verdade que o CTM ao tratar sobre consulta tributária, enquanto orientação a respeito da aplicação da legislação tributária, faz a seguinte ressalva (art. 177, inciso I):

Art. 177. Não serão aceitas as consultas:

I - que versarem sobre dispositivos expressos da legislação tributária ou sobre **tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município** ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal; (g.n.)

Ocorre que, no caso em debate, ainda não há proposta de edição de súmula administrativa do CAT, que padronize o tratamento tributário aplicável aos serviços de sinalização viária (horizontal e vertical), relacionando suas modalidades à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e à Lei Complementar Municipal nº 159/2013.

Pois bem. Conforme dito em linhas anteriores, a 1ª Câmara de Julgamento de Recursos Tributários, em 27/10/2022, por ocasião do julgamento de autos de infrações diversos, lavrados em desfavor da empresa CONTGA CONSTRUÇÃO E SINALIZAÇÃO LTDA, proferiu a seguinte decisão, conforme Resolução nº 040/2022:

EMENTA: ISSQN – SERVIÇOS DE SINALIZAÇÃO VIÁRIA – NATUREZA DE SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL – INCOMPATIBILIDADE COM O ITEM 24.1 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC MUNICIPAL 159/2023 – LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO ISSQN – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA – INFRAÇÃO AO DISPOSTA NA LEI 4.144/72 – RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E, QUANTO AO MÉRITO, PROMOVIDO POR MAIORIA DE VOTOS – DECISÃO PELA REFORMA DA DECISÃO SINGULAR PARA DECLARAR IMPROCEDENTES OS AUTOS DE INFRAÇÃO 664/2018, 665/2018, 666/2018, 668/2018, 669/2018, 670/2018 E EXTINGUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO AI 667/2018, EM VISTA DO PAGAMENTO, DECISÃO EM DISSONÂNCIA COM O PARECER DA PGM.

Em 15/12/2022, a 2ª Câmara de Recursos Tributários, analisando o lançamento de autos de infração lavrados em virtude de semelhante matéria, contra a empresa TGA – CONSTRUÇÃO E SINALIZAÇÃO VIÁRIA LTDA, decidiu, na forma da Resolução nº 042/2022, que o subitem 7.02 - serviços de construção civil, contempla os serviços de sinalização de trânsito, nos seguintes termos:

EMENTA: ISSQN. NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS DE SINALIZAÇÃO HORIZONTAL E VERTICAL. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA A LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 14/2003. ITEM 7.02 – SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL CONTEMPLA OS SERVIÇOS DE SINALIZAÇÃO DE TRÂNSITO. ITEM 24.01 – SERVIÇO DE SINALIZAÇÃO VISUAL NÃO COMPREENDE O SERVIÇO DE SINALIZAÇÃO DE TRÂNSITO. AI 12/2022 IMPROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTO.

Vale recordar que, em 2018, a Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), em consulta formulada pela empresa TGA Tecnologia S.A, mediante processo administrativo nº 2016/185529, sobre o enquadramento da atividade de sinalização viária no campo de incidência do ISSQN, assim emitiu o seu juízo:

EMENTA: Tributário. Incidência tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Enquadramento da atividade de sinalização de trânsito no campo de incidência do ISSQN é determinada pela natureza do serviço e não pela denominação ou pelo enquadramento do serviço na tabela de atividades da Classificação Nacional de Atividades Econômica. O serviço de sinalização viária, vertical e horizontal, tem a mesma natureza do serviço de sinalização visual, previsto no subitem 24.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Uma vez obtida decisão favorável sobre a matéria no CAT, logo divergente do parecer anteriormente emitido por Auditor Municipal da CATRI/SEFIN, suscitou na empresa a necessidade de obter novo pronunciamento acerca da natureza jurídica dos serviços de sinalização viária, em consonância com o apregoado nas já citadas Resoluções do CAT.

Nesta oportunidade, se faz necessário fazer a distinção entre procedimento administrativo fiscal e processo administrativo tributário. No primeiro caso, trata, em síntese, de aferir o correto recolhimento dos tributos, mediante ação fiscal propriamente dita. Integrada por um conjunto de atos interligados e prevista na legislação do ente político, a fiscalização tem por finalidade identificar fatos jurídicos tributáveis ou o descumprimento de obrigações acessórias, podendo resultar na lavratura de auto de infração com a constituição do crédito tributário (lançamento de ofício), que será exaurido com o pagamento do tributo e demais acréscimos.

Por outro lado, o processo administrativo tributário se instaura a partir da impugnação a ato de ofício da administração tributária²⁶ ou à decisão desta, conforme previsão legal²⁷. Com efeito, nos casos em que o contribuinte discorde do lançamento do tributo, decorrente de auto de infração ou qualquer ato de procedimento fiscal, poderá exercer sua irresignação de forma litigiosa perante o Contencioso Administrativo Tributário (CAT).

O processo administrativo tributário regido basicamente pelos mesmos princípios constitucionais do devido processo legal, quanto ao contraditório e ampla defesa (instrução probatória), ao duplo grau de jurisdição, e a duração razoável do processo, busca solucionar um conflito em matéria tributária, por meio da autotutela, amparada na Súmula 473 do STF²⁸,

²⁶ Relativo a lançamento de crédito tributário; suspensão da aplicação ou cancelamento de imunidade tributária; suspensão ou cancelamento de benefício fiscal; exclusão de contribuinte da condição de optante pelo Simples Nacional. (art. 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 305/2021)

²⁷ Decisões que no mérito, indeferir pedido de reconhecimento de imunidade tributária; reconhecimento de direito ao gozo de benefício fiscal; compensação de crédito tributário; ou restituição de tributo. (Art. 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 305/2021)

²⁸ “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. (BRASIL, 1969)

considerando que o CAT integra organicamente a Administração Pública²⁹. Tem por escopo a concretização da justiça fiscal, mediante interpretação e aplicação da legislação fiscal, conferindo nas palavras de Armando Melo³⁰, a legalidade aos atos administrativos e maior segurança jurídica aos atos de lançamento.

Acresça-se que, de acordo com o art. 145, I do Código Tributário Nacional, a impugnação do sujeito passivo, pode alterar o lançamento do crédito tributário, como produto da solução definitiva da fase contenciosa entre o Fisco e o contribuinte.

O art. 45 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, estabelece que “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

Sobre o tema, Harada³¹ previne que atenta contra a moralidade administrativa a insubmissão, por parte da Fazenda Pública, às decisões tomadas por seus órgãos julgadores, nos quais atua, concomitantemente, como parte e juiz, de modo que não deve pleitear sua reforma ingressando na esfera judicial. Defende a existência da coisa julgada administrativa, a qual obriga à Administração aos seus termos, ressalvando a faculdade que ela possui de anular seus próprios atos, na existência de vícios ou ilegalidade.

Para José Eduardo Soares³², a possibilidade de a Fazenda Pública discutir judicialmente as decisões administrativas emanadas dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que lhe fosse desfavorável, com o intuito de anulá-las, seria uma espécie de deslealdade do Poder Público, vez que tais órgãos internos manifestam a própria vontade do Estado, devendo ser tipificada como coisa julgada administrativa.

Outro pressuposto a sustentar a tese segundo o qual as decisões de mérito, transitadas em julgado, proferidas no âmbito do processo administrativo tributário, quando favoráveis ao contribuinte, vinculam a Administração, encontra-se na norma contida no art.

²⁹ Art. 1º da Lei Complementar nº 305/2021: O Contencioso Administrativo Tributário do Município de Fortaleza (CAT), órgão integrante da estrutura da Secretaria Municipal das Finanças (Sefin), diretamente vinculado ao titular da pasta, com autonomia técnica, a quem compete o julgamento de processos administrativos tributários, tem sua competência, estrutura e organização definidas nesta Lei Complementar.

³⁰ MELO, Francisco Armando de Figueirêdo. A coisa julgada no processo administrativo fiscal. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-14/armando-melo-coisa-julgada-processo-administrativo-fiscal/>. Acesso em 07/02/2024.

³¹ HARADA, Kiyoshi. Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias, Nova Série – 5. 2ª ed. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 360 - 374.

³² MELLO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias, Nova Série – 5. 2ª ed. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 284-308.

156, inciso IX, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que arrola dentre as modalidades de extinção do crédito “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”. Teria, portanto, efeitos equivalentes à coisa julgada do processo judicial. Aliás, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de firmar precedente, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 68.253-PR:

EMENTA: Coisa julgada fiscal e direito subjetivo. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte. Recurso extraordinário conhecido e provido. (sic) (grifo nosso) (Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 68.253-PR, 1969).

Armando de Melo³³, para quem as decisões definitivas de revisão de lançamento proferidas em sede de processo administrativo fiscal, em regra, vinculam à Administração de modo que não pode desrespeitá-las, adverte da possibilidade de apreciação judicial de tais decisões, via ação popular, mas apenas quando os atos praticados pelos conselhos ou autoridade julgadoras configure hipótese de improbidade administrativa.

Afora tais fundamentais, há que se considerar o papel revisor do Contencioso Administrativo Tributário no aperfeiçoamento do lançamento tributário por meio de seus órgãos julgadores, (Primeira e Segunda Câmaras de Julgamento de Recursos Tributários), compostos por servidores e representantes da sociedade civil, escolhido dentre os mais qualificados, com autonomia técnica, sendo-lhe exigidos além do nível superior, reputação ilibada, notória idoneidade moral e reconhecida experiência em matéria tributária³⁴.

³³ Op. Cit. pag. 4.

³⁴ Art. 4º O CAT será dirigido por um presidente escolhido e nomeado pelo Chefe do Poder Executivo, dentre auditores do tesouro municipal, integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Auditoria Fiscal (TAAF), observando o disposto na Lei Complementar n.º 52, de 28 de dezembro de 2007, em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior, de preferência em Direito, e pós-graduação de natureza jurídica, contábil ou empresarial, reputação ilibada, notória idoneidade moral e reconhecida experiência em matéria tributária, esta pelo prazo mínimo de 3 (três) anos, contínuos ou não, para cumprir mandato de 2 (dois) anos, sendo permitida uma única recondução.

Art. 6º O CAT terá 2 (dois) vice-presidentes, denominados primeiro e segundo vice-presidentes, escolhidos e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, dentre auditores do Tesouro municipal efetivos, integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Auditoria Fiscal (TAAF), observando o disposto na Lei Complementar n.º 52, de 28 de dezembro de 2007, em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior, de preferência em Direito, e pós-graduação de natureza jurídica, contábil ou empresarial, reputação ilibada, notória idoneidade moral e reconhecida experiência em matéria tributária, esta pelo prazo mínimo de 3 (três) anos, contínuos ou não, para cumprir mandato de 2 (dois) anos, sendo permitida uma única recondução.

Art. 9º. Os conselheiros, titulares e suplentes, representantes da sociedade civil serão escolhidos dentre os indicados pelas seguintes entidades, graduados em curso de nível superior, de preferência em Direito, reputação

Ademais, a Lei Complementar nº 305/2021, garante ao CAT, no exercício regular de sua função judicante atuação livre e independente, devendo seus integrantes procederem com imparcialidade no julgamento das lides que lhes são submetidas, conferindo segurança jurídica e justiça fiscal às matérias ali discutidas.

Obviamente que tais salvaguardas, não impedem o exercício, pelo contribuinte, do direito fundamental à jurisdição perante o Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF/1988), quando a decisão do tribunal administrativo lhe seja desfavorável.

Por último, e não menos importante, cumpre observar que a não uniformização de entendimento entre as Câmaras de Julgamento do CAT e a Administração Tributária, sobre a aplicação da legislação fiscal, poderá inevitavelmente resvalar em discussões intermináveis, com prejuízos para a atividade econômica envolvida, além de afetar negativamente a imagem do Fisco, diante da incerteza e do descrédito em relação à sua capacidade de solucionar litígios.

3. CONCLUSÃO

Em face das razões de fato e de direito acima expostas, opina esta Assessoria Jurídica pela possibilidade jurídica dos pedidos, assim concluindo:

- a) O serviço de sinalização viária horizontal e vertical, quando decorrente de projeto de engenharia ou de atividade fiscalizada pelo CREA, realizada em vias públicas, portos e aeroportos, integram o conceito de construção civil, se subsomem aos serviços congêneres descritos nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, e da Lei Complementar nº 159/2013 (Código Tributário do Município de Fortaleza) por integrar o conceito de construção civil. Neste caso, o ISSQN é devido no município do local da realização do serviço, havendo possibilidade de dedução dos valores relativos aos materiais e equipamentos fornecidos pelo prestador na base de cálculo do imposto, sendo aplicada a alíquota de 3% (três por

ilíbada, notória idoneidade moral e reconhecida experiência em matéria tributária, esta pelo prazo mínimo de 3 (três) anos, contínuos ou não(...).

Art. 10. Os conselheiros titulares e seus respectivos 1º e 2º suplentes, representantes da Fazenda Pública Municipal, serão indicados pelo Secretário Municipal das Finanças, em lista tríplice, e escolhidos e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo, dentre servidores efetivos integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Auditoria Fiscal (TAAF), observando o disposto na Lei Complementar n.º 52, de 28 de dezembro de 2007, graduados em curso de nível superior, de preferência em Direito, reputação ilibada, notória idoneidade moral e reconhecida experiência em matéria tributária, esta pelo prazo mínimo de 3 (três) anos, contínuos ou não

cento);

- b) De outro modo, quando a atividade consistir em qualquer outro tipo de sinalização, cuja prestação do serviço for firmada entre particulares, sem regulamentação vinculada a sinalização viária, visando a orientar a acessibilidade a edificações, placas indicativas, sinalização visual, nos termos regulados na NBR 9050:2004, da ABNT, nos quais não seja exigido estudos de engenharia, projetos ou a fiscalização do CREA, ela deve ser subsumida ao subitem 24.01 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nesta hipótese, o ISSQN será devido no local do estabelecimento prestador, não se admitindo dedução na base de cálculo do imposto, o montante referente aos materiais e equipamento fornecidos, devendo ser aplicado a alíquota de 5% (cinco por cento);
- c) Que sejam adotadas as medidas necessárias ao ajuste no sistema gerencial da SEFIN (GRPFOR), de modo a permitir a correta vinculação da CNAE ao subitem da lista de serviços, na forma deste Parecer.

Opina-se, por fim, que em face da mudança de entendimento sobre a matéria, conforme decisões proferidas pela da 1ª e da 2ª Câmara de Julgamento de Recurso Tributária do CAT, Resoluções nº 040/2022 e 042/2022, que se proceda à revogação da Consulta Tributária exarada nos autos do processo nº 2016/185529, que enquadrava a atividade de sinalização viária (horizontal e vertical) como sendo serviço de sinalização visual previsto no sub item 24.1, da lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003; bem como o arquivamento do Parecer nº 2023/ processo nº GR 67239/2023, cujas orientações contidas nos itens 2 e 3 de sua conclusão, discrepam das Resoluções daquele colegiado.

É o parecer.

Para apreciação da Exma. Secretária Municipal das Finanças.

ASSESSORIA JURÍDICA DA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS, FORTALEZA - CE, aos 22 de março de 2024.

Documento assinado digitalmente

LUCIVANDA SERPA GOMES

Coordenadora Jurídica

DESPACHO:

APROVO o Parecer nº 11/2024-ASJUR, para dar a este, o efeito de resposta à consulta formulada no processo GR – 67239/2023; revogar a orientação conferida por esta Administração Tributária, por ocasião da consulta nos autos do processo nº 2016/185529; e,

arquivar o Parecer nº 2023/ processo nº GR 67239/2023. Encaminhe-se o feito à Coordenadoria da Administração Tributária (CATRI) para as providências cabíveis; PUBLIQUE-SE no site da SEFIN, na forma do art. 501 do RCTM. Dê conhecimento ao Contencioso Administrativo Tributário do Município (CAT); e, NOTIFIQUE-SE a parte interessada.

Documento assinado digitalmente

FLÁVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA

Secretária Municipal das Finanças



Fortaleza
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número RR9PGGAL

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3157659 e código RR9PGGAL

ASSINADO POR: