

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 15.69005.3.20
CONSULENTE: 2G&T SERVIÇOS DE PINTURAS E
REVESTIMENTOS EIRELI
Rua João Eugênio de Lima, 143, sala 01,
Boa Viagem, Recife – /PE
Inscrição Mercantil: 658.800-0
RELATOR: JULGADOR CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

ACÓRDÃO Nº 041/2024

EMENTA: 1– CONSULTA FISCAL – SUJEITO ATIVO DA
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

2– O melhor enquadramento do serviço
prestado pelo contribuinte a empresa, Porto
Trombetas, pedido de compra de serviço:
165586, é o subitem 17.03 do art. 102 da
Lei 15.563/91.

3– O Sujeito Ativo da obrigação tributária é o
Município do Recife. Sendo o imposto
devido a este município.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos,
ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, unanimidade, na
conformidade do voto do relator e das notas constantes da Ata de Julgamento,
em responder à Consulta Fiscal formulada, nos termos do voto proferido.

C.A.F. Em 10 de abril de 2024.

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho– RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Raphael H. L. Tiburtino dos Santos

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 15.69005.3.20
CONSULENTE: 2G&T SERVIÇOS DE PINTURA E
REVESTIMENTO EIRELI
RELATOR: JULGADOR: CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

RELATÓRIO

Trata-se de consulta fiscal formulada por, **2G&T SERVIÇOS DE PINTURA E REVESTIMENTO**, pessoa jurídica de direito privado, situada, na Rua João Eugênio de Lima, 143, sala 01, Boa Viagem, Recife – Pernambuco, inscrição no Cadastro Municipal de Contribuintes (CMC) nº 662.160-0 inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob o nº 35.468.821/0001-31, referente a interpretação da legislação tributária do Município.

O consulente é uma empresa que atua como prestadora de serviços, conforme contrato social, cláusula quinta, abaixo

CLÁUSULA QUINTA. A empresa terá por objeto(s):
TREINAMENTO EM DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL E GERENCIAL; SERVIÇOS DE PINTURA DE EDIFÍCIOS EM GERAL; APLICAÇÃO DE REVESTIMENTOS E DE RESINAS EM INTERIORES E EXTERIORES.

O Consulente faz requerimento relatando dúvida referente a tributação em especial o local de tributação referente a prestação de serviço realizada à empresa de Mineração Rio Norte, que está localizada no município de Oriximiná no Estado do Pará, abaixo.

Por outro lado, presta a consulente serviços à empresa Mineração Rio do Norte (MRN), localizada em Porto Trombetas – Oriximiná – Pará (Anexo 2).

Para executar os serviços de como Líder de Projetos da MRN, importante destacar que vem a consulente exercendo suas atividades em estabelecimento localizado em Oriximiná (PA), local em que são desenvolvidos os estudos e o acompanhamento das etapas de desenvolvimento e implantação dos projetos.

O Consulente anexou o CNPJ, ato constitutivo da empresa individual e pedido de compra de serviço.

É o breve relatório.

C.A.F. em 03 de abril de 2024.

**CARLOS AUGUSTO CAVALCANTI DE CARVALHO
RELATOR**



SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 15.69005.3.20
CONSULENTE: 2G&T SERVIÇOS DE PINTURA E
REVESTIMENTO EIRELI
RELATOR: JULGADOR: CARLOS AUGUSTO
CAVALCANTI DE CARVALHO

VOTO DO RELATOR

A presente consulta foi recepcionada por esse pleno do Conselho Administrativo Fiscal, em cumprimento ao disposto no art.10, inciso I, da Lei municipal nº 18.276, de 02/12/2016.

Os requisitos da consulta fiscal encontram-se dispostos nos artigos 208 e 209 da Lei Municipal n. 15.563/1991, *in verbis*:

Art. 208. *É assegurado às pessoas físicas ou jurídicas o direito de consulta sobre a interpretação e a aplicação da legislação relativa aos tributos municipais.*

§ 1º. *A consulta será assinada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seu representante legal ou procurador habilitado.*

§ 2º. *A consulta deverá referir-se a uma só matéria, **indicando-se o caso concreto objeto de dúvida**, admitindo-se a acumulação, em uma mesma petição, apenas quando se tratar de questões conexas, **sob pena de arquivamento "in limine" por inépcia da inicial.***

Art. 209. ***A consulta deverá ser formulada com clareza, precisão e concisão**, em petição dirigida ao Conselho Administrativo Fiscal - CAF, assinada nos termos do parágrafo primeiro do artigo anterior e apresentada no protocolo geral da Prefeitura da Cidade do Recife.*

§ 1º. ***A consulta que não atender ao disposto no "caput" deste artigo, ou a apresentada com a evidente finalidade de retardar o cumprimento da obrigação tributária, será liminarmente arquivada.** (grifo nosso)*

Destarte, preenchidos os requisitos legais, passa-se à análise do mérito do presente processo, com resposta a cada questionamento apresentado.

A dúvida do peticionário é o local de tributação referente a prestação de serviço realizada à empresa de Mineração Rio Norte, que está localizada no município de Oriximiná no Estado do Pará e a empresa esta constituída no Município do Recife.

Um dos assuntos polêmicos e de grande importância tanto para o contribuinte como para ente público tributante na interpretação da aplicação da normal legal que regula o ISS é o aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto.

Sabemos que na análise da hipótese de incidência de um tributo temos quatro elementos essenciais: o aspecto pessoal, o aspecto material, o aspecto temporal e por fim o aspecto espacial.

Em relação ao aspecto espacial da hipótese de incidência o Prof Geraldo Ataliba¹, faz as seguintes considerações:

“O aspecto espacial é a indicação de circunstância de lugar, contidos explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponível.”

O aspecto espacial da norma tributária não deve ser confundido com o espaço territorial político de vigência da norma.

O Brasil sendo um Estado Federal apresenta em sua Constituição uma descentralização político-administrativa, desta feita, a Carta Magna outorga a Competência Tributária aos entes da federação e aos Municípios em especial no artigo 156, *in verbis*:

“ Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - Propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato...

a) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art 155, II definidos em lei complementar...”(grifos nossos)

¹ Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, São Paulo

Sabendo o Constituinte da possibilidade de surgimento de conflitos na interpretação da norma tributária, sabiamente, estabeleceu que lei complementar disporia sobre a resolução destes conflitos e estabeleceriam normas gerais, artigo 146 da Lei Fundamental, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

*a) **definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.**(grifos nossos)*

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Então, no caso específico do ISS, foi recepcionado como Lei complementar, inicialmente, o Decreto-lei 406/68 que disciplinava o aspecto espacial do ISS no artigo 12, *in verbis*:

“ Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o domicílio do prestador;

b) no caso da construção civil, o local onde se efetuar a prestação.”

Desta forma, a regra geral para a questão espacial da hipótese de incidência é o local do estabelecimento prestador, existindo algumas exceções previstas expressamente na legislação.

Em 2003, obedecendo aos ditames constitucionais, foi editada a Lei complementar nº 116/03, em substituição ao antigo Decreto-lei 406/68 e dentro das matérias apresentadas na Lei estar o critério espacial da norma de incidência do ISS. A nova Lei manteve a antiga regra, isto é local do estabelecimento prestador, entretanto alargando de forma substancial as exceções a regra geral, art. 3º, *in Verbis*:

“Art. 3º 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I

a XXV, quando o imposto será devido no local: [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016\)](#)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

*V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços
...”*

No âmbito municipal a determinação do local da prestação ficou nos mesmos moldes da Lei Complementar 116/03, definido expressamente no art. 114 da lei 15.563/91, *in verbis*:

Art. 114. *Considera-se local da prestação do serviço:*

I – o do estabelecimento prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador do serviço

II – aquele onde se efetuar a prestação do serviço, nos casos:

a) do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de o serviço ser proveniente ou ter sua prestação se iniciado no exterior do País;

b) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.04 da lista constante no artigo 102 desta Lei;

c) da execução da obra, no caso dos serviços descritos nos subitens 7.02 e 7.17 da lista constante no artigo 102 desta Lei;

O legislador complementar, paralelamente, de forma acertada, inovou ao apresentar uma definição sobre estabelecimento prestador, evitando a criação de artifícios por parte de maus contribuintes, que criavam sedes fictícias a fim de beneficiar-se de alíquotas mais baixas do tributo, *in verbis*:

“Art. 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 irrelevante 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.”

Sobre o assunto, vale também examinar como o Código Civil Brasileiro define estabelecimento:

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.”

O diploma também define o que seja empresário:

“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”

Com base nessas definições se pode concluir que estabelecimento empresarial, elemento indispensável para que seja explorada a atividade econômica pela sociedade empresária, consiste na organização dos fatores de produção, sendo o capital aplicado num conjunto mínimo de bens materiais e imateriais.

Ensina Fabio Ulhoa Coelho² que estabelecimento empresarial:

“é o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ao desenvolvimento da empresa, como mercadorias em estoque, máquinas, veículos, marca e outros sinais distintivos, tecnologia etc. Trata-se de elemento indissociável à empresa.”

O estabelecimento seria, portanto, composto pelo conjunto de bens corpóreos e incorpóreos organizados pelo empresário ou sociedade

² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Volume 1, Direito de Empresa. 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009. p. 96.

empresária, de forma a atrair e agradar o maior número de clientes e auferir o maior lucro possível no exercício de sua atividade empresarial.

Poder-se-ia afirmar que o estabelecimento é o instrumento da atividade empresarial, sendo elemento essencial à empresa, pois não há como desenvolver quaisquer atividades econômicas sem que o mesmo esteja organizado.

Então, após os esclarecimentos iniciais vamos analisar o caso concreto para identificar o melhor item para o enquadramento do serviço prestado e o município a ser devido a tributação.

Analisando o serviço a ser prestado conforme o pedido de compra de serviço, abaixo:

Porto Trombetas – Oriximiná - Pará - CEP: 68.275-000
CNPJ: 04.932.216/0001-46
Inscr. Estadual: 15.063.883-3
Obs.: Pedido de compra aprovado eletronicamente

Porto Trombetas, 24 de Junho de 2020. PEDIDO DE COMPRA DE SERVIÇO: 165586.

Para: 2G&T_SERVICO - 2G&T SERVICOS DE PINTURAS E REVESTIMENTOS EIRELI.

...

CONDIÇÕES GERAIS DE PAGAMENTO

OBJETO: 1.1 - O objeto do presente PCS (Pedido de Compras de Serviços) é a contratação de um profissional para atuar como Líder de Projetos da MRN, sendo o responsável pela coordenação junto a Gerencia de Administração de Infraestrutura da Diretoria de Administração e Finanças durante as etapas de desenvolvimento e implantação dos projetos de capital da carteira de projeto de 2020 da MRN.

ESCOPO DO SERVIÇO: 2.1 - O escopo do serviço conforme descrito

abaixo:

- Valor Prestação Serviços: 20.000,00/mês, valor bruto, já com impostos.

- Período: Até 08 meses

- *Out site: A cada 60 dias, 10 fora no local de origem. Porém, trabalhando remotamente.*

Observa-se neste caso que o peticionário é contratado para coordenar um projeto, que apresenta um escopo de uma análise técnica e financeira, portanto, ficando melhor enquadrado no subitem 17.03 do art. 102 da Lei 15.563/91.

♦ **Art. 102.** *O ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados, incidindo sobre as atividades de:*

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – *Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.*

17.03 – *Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.*

Neste caso, deve seguir a regra geral de tributação do ISS, no local do estabelecimento prestador.

No tocante a estabelecimento prestador não fica configurado a existência município de Oriximiná no Para. Existindo apenas um deslocamento esporádico de mão de obra.

As provas apresentadas nos autos quando muito nos levam à conclusão de que o que houve foi o deslocamento esporádico de recursos humanos e materiais para que os serviços fossem realizados. O Superior Tribunal de Justiça - STJ considerou que tal fato insuficiente para caracterizar a existência de um estabelecimento prestador, observa-se abaixo:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEITO ATIVO. LC 116/2003. AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MERO DESLOCAMENTO DE MÃO DE OBRA. LOCAL DO DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE.

1. Tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, os Embargos de Declaração podem ser processados como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da fungibilidade recursal.

2. No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos: 1º) como regra geral, o imposto é

devido no local do estabelecimento prestador - compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário - que se configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2º) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se, no local onde o serviço for prestado, não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3º) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

3. O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

4. In casu, não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um estabelecimento prestador, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte - local do domicílio do prestador - a cobrança do ISS.

5. Agravo Regimental não provido.

EDcl no AgRg nos EDcl no RE 1.298.917 Relator Ministro HERMAN BENJAMIN T2 - SEGUNDA TURMA 17/03/2015, DJe 06/04/2015

abaixo: Desta feita, respondendo a consulta formulada pelo peticionário,

“II – DO PEDIDO

Em razão do exposto, vem a consulente questionar, assim, qual o sujeito ativo na hipótese, se o Município do Recife ou o Município de Oriximiná.”

O sujeito ativo do presente caso é o Município do RECIFE, sendo, portanto, o imposto devido a este Município.

É o voto.

C.A.F., em 10 de abril de 2024.

**CARLOS AUGUSTO CAVALCANTI DE CARVALHO
RELATOR**

