



**Processo nº:** 2016/267626.

**Consulente:** PSI COMÉRCIO E SERVIÇOS DE REFRIGERAÇÃO LTDA ME.

**Assunto:** Consulta sobre a legislação tributária

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

## 1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária formulada por **PSI COMÉRCIO E SERVIÇOS DE REFRIGERAÇÃO LTDA ME**, pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade empresária Ltda, sediada nesta capital, na Rua Padre Pedro de Alencar, n.º1308, Parque Santa Maria, CEP 60873-082, inscrita no CNPJ sob o n.º 18.368.961/0001-19 e no CPBS desta municipalidade sob o n.º 282045-5, neste ato representada por seu assistente administrativo REGINALDO ACÁCIO PINHO FILHO, inscrito no CPF/MF sob o n.º 039.073.903-00, a fim de obter manifestação formal desta Secretaria para que seja esclarecido qual o procedimento a ser adotado na retenção na fonte de ISSQN para os serviços por ela prestados, aduzindo ainda o seguinte:

Que presta serviços de manutenção em ar condicionados e equipamentos de refrigeração no estabelecimento do cliente M. DIAS BRANCO S.A IND. COM ALIMENTOS – Fábrica Fortaleza e Estrela (CNPJ n.ºs 07.206.816/0001-15 e 07.206.816/0047-06), com equipe de 05(cinco) funcionários no município de Eusébio-CE e 02 (dois) funcionários no município de Maracanaú-CE, permanecendo durante toda a sua carga horária mensal a disposição das demandas do cliente;

Que está estabelecido em Fortaleza-CE, emitindo suas NFS com retenção do ISSQN no município de Fortaleza;

Que a Consulente entende que, devido ao fato da equipe da prestadora permanecer integralmente nas dependências do local da prestação do serviço, o ISS é retido ao município de Eusébio-Ce e Maracanaú-CE. No entanto, a Prefeitura de fortaleza também realiza a cobrança do imposto, em virtude do entendimento que para a função desempenhada, CNAE 14.01/331470701 – Manutenção e Reparo de Máquinas e Aparelho de Refrigeração e ventilação para Uso Industrial e comercial, o imposto deve ser cobrado no município sede da empresa prestadora. Diante disso, a Consulente tem sido cobrada em duplicidade pelos valores.

Eis o relato dos fatos pertinentes à consulta em apreço.



## **2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **2.1. Da Consulta**

Sobre o instituto da consulta, o artigo 27 da Lei Complementar n.º 159, de 23/12/2013 (Código Tributário do Município-CTM), prevê que é facultado 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 a situações concretas e determinadas.

O art. 176 do supracitado diploma legal estabelece ainda que a consulta, realizada por meio de petição escrita, deve versar sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária, indicando claramente se versa sobre a hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não.

Quanto ao preenchimento das condições, o artigo 177 da LC n.º 159/2013 estabelece o seguinte.

**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;

II - formuladas depois de iniciado procedimento fiscal contra o consulente, que suspenda a sua espontaneidade;

III - formuladas por consulente que, à data de sua apresentação, esteja intimado por meio de lançamento ou auto de infração, ou citado para ação executiva tributária, relativamente à matéria consultada;

IV - que não descrevam, com exatidão, a hipótese a que se referem ou não contenham os elementos necessários a sua solução, exceto se a inexatidão for escusável, a critério da autoridade consultada.

O Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza, instituído através do Decreto n.º 13.716, de 22/12/2015, por sua vez, estabelece, em seu artigo 499, que a consulta será respondida pelo Secretário Municipal das Finanças, mediante parecer, devidamente fundamentado, elaborado por auditor do Tesouro do Município.

Após a análise da consulta formulada através do processo em epígrafe, verificou-se a sua adequação quando ao cumprimento das condições e requisitos para sua admissão.

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

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



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

No caso do Imposto sobre Serviços, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que, no caso do Município de Fortaleza (CTMF), se deu por meio da Lei complementar n.º 159, de 23/12/2013, e estão retratadas pelo Regulamento do CTMF, aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015.

Conforme dispõe o art. 223 da LC n.º 159/2013 (CTMF), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da Lista de Serviços anexa ao mencionado diploma legal.

Para fins de verificação da incidência do imposto sobre determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo art. 223, § 2.º, inciso I, da LC n.º 159/2013 (CTMF), não é relevante a denominação dada ao serviço prestado, mas a **natureza ou a essência do serviço prestado**.

Pela natureza do serviço objeto da consulta, que foi afirmado ser o de manutenção em sistemas de ar condicionado, trata-se de um serviço previsto no subitem 14.1 da Lista de Serviços anexa ao Código Tributário do Município de Fortaleza (LC n.º 159/2013), cuja relação reproduz a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº 14/2003, que estabelece a incidência do ISSQN, nos seguintes termos:

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

Quanto ao local de incidência do ISSQN para este tipo de serviço, a norma que define este aspecto (art. 224 da LC n.º 159/2013 – CTMF e art. 593 do Regulamento do CTMF), estabelece que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Destarte, o imposto deste serviço, em regra, é devido ao município onde fica o estabelecimento prestador do serviço.

A par desta conclusão, é necessário trazer a lume a definição de estabelecimento prestador dada pelo art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, transcrita no § 5.º do art. 224, da LC n.º 159/2013 (CTMF) e § 5.º do art. 593 do Regulamento do CTMF, que estabelece o seguinte:



**Art. 224. 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.**

(...)

**§ 5º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.**

É importante destacar que o legislador, na definição acima exposta, estabelece, para fins de caracterização de estabelecimento prestador, a conjugação de dois elementos distintos: efetiva prestação do serviço e configuração de unidade econômica ou profissional.

Notem que ele usou o aditivo “e” ligando duas figuras distintas: o “local do desenvolvimento da atividade de prestar serviço” e a “configuração de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço”.

Com isso, não é a simples execução de um serviço por um profissional em um local diverso do seu estabelecimento ou domicílio usual que irá caracterizar a existência de estabelecimento prestador. É necessário, também, que seja caracterizada a existência de uma unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

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

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

Em síntese, a *unidade econômica* é um estabelecimento prestador equiparado à empresa e, portanto, autossuficiente econômica e financeiramente e livre na determinação do *modus operandi*. Isto é, ela tem autonomia para a realização das suas atividades, aufera suas próprias receitas, custeia as suas despesas e deve sobrar recursos para distribuição entre os seus organizadores e/ou para investir em equipamentos e ativos reais necessários para o desenvolvimento das suas atividades.

Já a *unidade profissional* é uma estrutura dotada apenas do trabalho, isto é, de pessoal e de meios necessários para a execução dos serviços que lhe foram atribuídos. Os elementos diferenciadores entre a unidade econômica e a unidade profissional são, na



primeira, a autossuficiência econômica e financeira e a liberdade na forma de prestar o serviço. Na unidade profissional o pessoal está subordinado a uma sede (matriz ou filial) que determina quais e como os serviços devem ser realizados, que aufera as receitas decorrentes das atividades executadas e custeia as despesas da unidade.

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

Em sua consulta, a Empresa epigrafada disse que presta serviço previsto no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 159/2013, nos estabelecimentos de um cliente, sediados nos municípios de Eusébio-CE e Maracanaú-CE, e, por isso, deseja saber onde é devido o ISSQN deste serviço.

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

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

### 3. CONCLUSÃO

Pelo que foi exposto, ressalvado o disposto nos incisos I a XXV e nos §§ 1º, 2º e na exceção prevista no § 3º, todos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, o local de incidência do ISSQN é o local do estabelecimento prestador ou na sua falta, o local do domicílio do prestador, observando-se, quando for aplicável, o disposto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003 e § 5º do artigo 224 da LC n.º 159/2013 (CTMF), que estabelece o conceito de estabelecimento prestador.

No caso do serviço de manutenção de ar condicionado, previsto no subitem 14.01 da Lista de Serviços, o fato do gerador do ISSQN ocorre no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador. Desse modo, o imposto é devido ao município do local da sede ou filial de pessoa jurídica ou do local do domicílio do estabelecimento do prestador. Na situação analisada, não restou comprovada a caracterização de unidade profissional ou econômica que determine a incidência do ISSQN nos municípios de Eusébio e Maracanaú, de modo que o referido imposto municipal é devido ao Município de Fortaleza, conforme previsto no artigo 4.º da Lei Complementar n.º 116/2003.



Por fim, temos a esclarecer que, pelo simples fato de haver funcionários prestando serviço em outro município não há descaracterização do local de incidência do ISSQN, para o supracitado serviço (manutenção de ar condicionado – subitem 14.01 da Lista de Serviços), de modo que, no caso vertente, o imposto é devido ao município de Fortaleza, conforme acima explicitado, segundo a regra insculpida no art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, reiterada no § 5.º do art. 224, da LC n.º 159/2013 (CTMF)

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

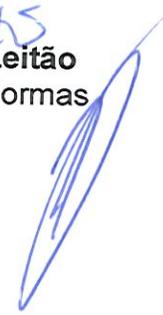
Fortaleza, 26 de setembro de 2017.

  
**Marúcia Nepomuceno Russo**  
Auditora do Tesouro Municipal  
Matrícula nº 26767

**DESPACHO DO GERENTE DA CÉLULA DE CONSULTORIA E NORMAS:**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se à CATRI para apreciação.

  
**Paulo Sérgio Dantas Leitão**  
Célula de Consultoria e Normas  
CECON





**DESPACHO DO COORDENADOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:**

1. Aprovo o presente parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário Municipal das Finanças para fins de ratificação.

*Em 24/10/17*

**José Renato Frota Ribeiro**  
Coordenador de Administração Tributária  
CATRI

**DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS:**

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

**JURANDIR GURGEL GONDIM FILHO**  
Secretário Municipal das Finanças  
SEFIN