

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.713

Sessão do dia 24 de novembro de 2016.

RECURSO VOLUNTÁRIO N° 12.162

Recorrente: **SERMETAL RIO SERVIÇOS METALÚRGICOS LTDA. (SERMETAL ESTALEIROS LTDA.)**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **DOMINGOS TRAVAGLIA**

Representante da Fazenda: **RAUL ARARIPE NETO**

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – SERVIÇOS DE REPARO NAVAL – SUBCONTRATOS – MERCADORIAS - BASE DE CÁLCULO

Os valores de serviços subcontratados por empreiteiro de reparos navais não podem ser deduzidos da sua base de cálculo do ISS. A dedução da base de cálculo dos valores de mercadorias aplicadas nos serviços de reparo naval somente pode ocorrer quando e na forma expressamente prevista na legislação.

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

Responde subsidiariamente o prestador dos serviços pelo imposto devido e não retido e recolhido pelo usuário da prestação. Inteligência do parágrafo único do art. 1º da Lei n° 1.044/1987.

ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – REPARO NAVAL – LOCAL DE PAGAMENTO

O imposto é devido no Município onde se situa o estabelecimento prestador do serviço de reparo naval, independentemente do local de sua prestação. Aplicação do art. 12 do Decreto-Lei n° 406/68.

Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Acórdão nº 15.713

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 94/96, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Sermetal Rio Serviços Metalúrgicos Ltda. apresenta recurso em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração nº 98.059, de 1999.

O citado auto de Infração foi lavrado em razão do recolhimento insuficiente do ISS, devido a erro na determinação da base de cálculo, em razão da prestação de serviços de reparo naval no período descontínuo de setembro de 1997 a janeiro de 1999.

Em sua impugnação, a Autuada alegou, em síntese, que, em setembro de 1997, prestou serviços no Navio Frota Sírius, cujo recolhimento do ISS foi acolhido pela tomadora dos serviços por ser a contratante principal junto ao Armador; que tal procedimento não caracteriza falta de recolhimento do ISS, pois tal falta pode ser suprida através de fiscalização indireta e a exação ilidida; que, em abril de 1998, o preço total dos serviços foi de R\$ 3.210.493,20, tendo sido recolhido o ISS sobre o valor de R\$ 1.658.827,50; que não foi recolhido ISS do valor restante de R\$ 1.551.665,70, por ser importância repassada a pedido da Petrobrás e já tributada por prestadores de serviços; que, em julho de 1998, prestou serviços para a PETROBRAS em Macaé, a pedido informal da UTC Engenharia – Ultratec, localizada em Macaé; que por ser o ISS exigido pela Prefeitura de Macaé, mediante convênio com a Petrobrás, deixou por conta da tomadora dos serviços o recolhimento de 2% sobre o valor total; que recolheu o ISS de 3% restante no Município do Rio de Janeiro; que este, portanto, se beneficiou sem para isso contribuir, já que a prestação do serviço ocorreu em Macaé; que, em agosto de 1998, repassou, a pedido informal da UTC - Engenharia S.A., o valor de R\$ 116.019,76 para ATHAYDS Montagens Industriais, cujo ISS ficou por conta desta, e faturou a UTC o valor de R\$ 170.237,41, deixando por conta desta o recolhimento de 2% do ISS para o Município de Macaé e tributando o ISS à 3% para o Município do Rio de Janeiro; que este, portanto, se beneficiou sem para isso contribuir, já que a prestação do serviço operou-se em Macaé; que, em setembro de 1998, ocorreu o mesmo procedimento descrito anteriormente; que, em outubro de 1998, repassou a pedido da UTC - Engenharia S.A. para a ATHAYDS Montagens Industriais, o valor de R\$ 109.325,09, conforme dedução verificada na cópia do Registro de Apuração do ISS, cujo ISS ficou por conta desta, e se houver falta de recolhimento do ISS poderá ser suprida através de fiscalização indireta e a exação ilidida; que, novembro de 1998, repassou a pedido da UTC - Engenharia S.A. para Athayds Montagens Industriais e CIBERTEC de Niterói, o valor de R\$ 125.992,73, cujo ISS ficou por conta delas, e a falta de recolhimento do ISS poderá ser suprida através de fiscalização indireta e a exação ilidida; que, em dezembro de 1998, ocorreu o mesmo procedimento descrito anteriormente; que, janeiro de 1999, ocorreu o mesmo procedimento descrito anteriormente; que a revisibilidade de erro de fato é admitida e tem reserva legal no CTN; que se a autoridade administrativa incorre nesse tipo de erro, o lançamento tributário deve ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.713

revisto, pois a obrigação tributária foi lançada em desacordo coma realidade; que, embora a sua atividade genérica esteja vinculada à reparação naval, realiza, além do serviço de reparo, operações sujeitas a outros tributos diversos do ISS, como por exemplo, operações de transformação, fabricação e montagem que ficam sujeitas ao IPI e ao ICMS; que sua operação de reparo é realizada não no sentido estrito, sendo capaz de revelar uma multiplicidade de operações que depois de realizadas não tem conotação de serviço, mas de fabricação e/ou transformação, cujo produto acabado é sujeito ao IPI e ao ICMS; que o produto industrializado é o resultado das seguintes operações: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e recondicionamento; que a prática dessas operações traduzem as atividades que exerce e não devem sofrer a incidência do ISS, como é o caso do Contrato firmado com a Petrobrás, cuja aplicação de material na fase de transformação e/ou industrialização, chega a mais de cinquenta por cento; que, em procedimento inadequado, tributou e recolheu o ISS sobre operações sujeitas ao IPI e ao ICMS; que o Município do Rio de Janeiro absorveu este recolhimento invadindo a competência tributária constitucional; que a Município do Rio de Janeiro ainda quer mais um adicional correspondente a diferença que apurou, agenciando para si o privilégio de tributar com o ISS o universo das operações que realiza e desconhecendo que o ISS incide sobre a circulação de bens, porém, imateriais; que as operações realizadas tem predominância de fornecimento de mercadorias adquiridas de terceiros, transformadas ou não, e, se laboradas no campo do ISS, teriam seu enquadramento capitulado nos itens 68, 69 e 70 da Lista de Serviços; que, mesmo assim, o fornecimento de partes e peças ficaria sujeito ao ICMS; que se conclui pela invasão da competência tributária com excesso de exação ao fazer incidir o ISS sobre a totalidade do fornecimento, inclusive sobre as mercadorias; que o *bis in idem* se caracteriza pela exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador; que as diversas firmas citadas já foram tributadas pelo ISS; que o erro material poderá ser revisto considerando a fiscalização indireta ou diligência, a fim de evitar excesso de exação. A Recorrente requer que se se torne sem efeito o auto de infração.

Na promoção, o órgão lançador, após solicitar novos elementos, informou, em resumo, que, para a atividade tributada, não há previsão legal para deduções; que as empresas de reparos navais são responsáveis pelo imposto devido pelos respectivos subempreiteiros ou fornecedores de mão de obra; que, em relação a setembro de 1997, a Impugnante prestou serviços para a DMF - Serviços Navais Indústria e Comércio Ltda., estabelecida no Município do Rio de Janeiro; que a DMF, na condição de contratante principal junto ao armador, além de recolher seu próprio ISS, seria responsável pelo ISS dos subempreiteiros; que a Impugnante apresentou um documento da DMF esclarecendo que foi contratada para prestar os serviços de reparação naval no navio mercante Frota Sirius e subcontratou a Impugnante para prestar parte dos serviços, emitindo notas fiscais contra o Armador referentes ao valor total da obra e recolhendo o ISS sobre este total; que, assim, não ocorreu retenção de ISS, pois a DMF recolheu corretamente o seu próprio ISS pelo valor total das suas NFS emitidas; que existem dois fatos geradores e duas bases de cálculo; que, em relação a abril de 1998, a Impugnante contratou com a Petrobrás e subcontratou várias empresas para a execução do serviço; que cada uma dessas empresas emitiu sua própria NFS para o Impugnante, e, como a lei não prevê dedução para esta atividade, estes subcontratos configuram-se custos para a Impugnante; que, como os subcontratados, a Impugnante têm de recolher o ISS sobre a sua própria base de cálculo referente a seu fato gerador; que o ISS é imposto em cascata e as deduções só são possíveis se elencadas na Lei; que responsabilidade tributária não se

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Acórdão n° 15.713

confunde com direito à dedução, pois a obrigatoriedade do sujeito passivo responsável reter e recolher o ISS de terceiros não implica que possa deduzir de sua base de cálculo tal imposto; que, no caso presente, parte dos subempreiteiros não são estabelecidos neste Município, excluindo desta hipótese a responsabilidade; que, em relação a julho de 1998, a Impugnante prestou serviços de reparo naval para a UTC Engenharia S.A.; que o fato de terem sido realizados em Macaé não desloca o domicílio tributário para o local da prestação de serviços, sendo devido o ISS à alíquota de 5% no Município do Rio de Janeiro; que, em relação a agosto de 1998, a Athayds Montagens Industriais prestou serviços para o Impugnante, que prestou serviços para a UTC Engenharia S.A. e, pelos mesmos motivos expostos acima, o ISS é devido à alíquota de 5% no Município do Rio de Janeiro; que, em relação a setembro de 1998, pelos mesmos motivos expostos acima, o ISS é devido à alíquota de 5% no Município do Rio de Janeiro; que, em relação aos meses de outubro de 1998 a janeiro de 1999, conforme já demonstrado anteriormente, não existe dedução prevista em Lei para a atividade do Impugnante; que a transformação do navio Vidal de Negreiros em plataforma não é uma industrialização e sim uma prestação de serviços; que, para que haja não incidência do ISS sobre peças e partes, estas deveriam ter sido alvo de Nota Fiscal de Venda; que a Impugnante não é cadastrada como contribuinte do ICMS; que o Impugnante emitiu as NFS pelo valor total contratado e não separou os serviços das vendas, nem apresentou na sua defesa o valor que reputaria justo e os elementos que permitissem seu cálculo; que, ainda que tenha havido fabricação e venda de peças, não existe documentação hábil separando as fases que compõem o contrato da Petrobrás (fabricação, venda e serviço); que não houve *bis in idem* no presente caso, uma vez que está sendo exigido da Impugnante um único imposto, e mesmo que houvesse, seria perfeitamente admitido no Sistema Tributário Nacional, e que, como não existe dedução prevista em Lei para a atividade de reparo naval, a base de cálculo do Impugnante é o preço total dos serviços.

Chamada a apreciar a impugnação, a F/SUBTF/CRJ, após solicitar novos elementos para a instrução do processo, indeferiu a impugnação, por considerar, em síntese, que incide o ISS quando não se tem como destino a industrialização, nem a comercialização; que as empresas de reparação naval, quando estabelecidos no Município, ficam responsáveis, na condição de fontes pagadoras de serviços, pelo imposto devido pelos respectivos subempreiteiros ou fornecedores de mão-de-obra estabelecidos no Município; que a responsabilidade será satisfeita mediante o pagamento do imposto retido dos subempreiteiros ou fornecedores de mão-de-obra, com base no preço do serviço prestado, aplicada a alíquota de 5% correspondente à atividade de reparação naval; que a legislação impõe regras para o controle da retenção do imposto por parte das empresas de reparação naval; que as empresas de reparação naval não podem deduzir de sua base de cálculo qualquer valor, seja ou não, referente à subcontratação de serviços e que o ISS é devido no município do estabelecimento prestador sob a alíquota de 5%.

Inconformada, a Empresa interpôs recurso, onde alega, em resumo, que tem como atividade preponderante a reparação naval, cuja contratação de serviços junto à Petrobras tem o escopo fundado em operações sujeitas também ao IPI; que as operações de transformação, fabricação, montagem, etc., guardam íntima relação com a listagem de serviços do ISS, onde referidas operações ficam sujeitas ao ISS e ao IPI, com exceção do material empregado que fica sujeito ao ICMS; que, em face da complexidade operacional vinculada ao objeto do contrato com a Petrobras, emitiu, em sua totalidade, notas fiscais de cobrança relativas à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.713

operações retro citadas, tributando-as, somente, com o ISS; que, desta forma, o Município fora beneficiado, vez que, quanto ao material empregado, não houve tributação nem do IPI e nem do ICMS; que o conflito de incidência do ICMS, IPI e ISS, sempre constituiu a "zona cinzenta" da tributação destes impostos; que a chamada operação mista agrega materiais e serviços; que incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista; que o Município do Rio de Janeiro não foi prejudicado, vez que as operações foram devidamente tributadas com o ISS; que entende ser o prestador do serviço mesmo que haja o repasse nas subcontratações por ventura existentes; que a referida responsabilidade pela retenção do imposto somente se aplica aos pagamentos a pessoas jurídicas estabelecidas no Município; que não é este o caso, já que as subcontratações, com exceção de uma empresa localizada no Rio de Janeiro, em sua quase totalidade, envolveram empresas localizadas fora deste Município; que a legislação de regência desconhece a realidade dominante entre os municípios tomadores dos serviços, provocando uma verdadeira guerra fiscal sem que o contribuinte tenha como escapar das excessivas imposições tributárias; que os Municípios interferem diretamente nos negócios particulares, sem levar em conta as dificuldades encontradas pelas empresas na disponibilização dos serviços; que a Petrobrás, como tomadora dos serviços no município de Macaé, se compromete a destinar toda a arrecadação do ISS, pelos serviços prestados às suas unidades de produção, à Prefeitura de Macaé, esteja ou não, o prestador domiciliado no local da prestação; que há insegurança para definir competência do ente para tributar o ISS, em se tratando de serviços fora das fronteiras do estabelecimento da prestadora; que há correntes doutrinárias que postulam a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 406, de 1968, posto que representaria uma afronta ao Princípio Constitucional da Territorialidade da autonomia dos entes federativos; que o fato ocorrido em território de outro Município seria fato gerador para cobrança de tributo em Município diverso, aquele de onde é oriunda a empresa prestadora; que há quem agasalhe o entendimento de que a expressão estabelecimento prestador merece ser entendida como o local em que o serviço é prestado, é realizado; que o Município de Macaé e outros, ao cobrarem o ISS à alíquota de 2% das empresas que lá prestam serviços, estão em consonância com os demais municípios brasileiros; que está situada no Município do Rio de Janeiro, não podendo se esquivar do tratamento tributário aplicado pelo Município de Macaé; que não pode aplicar o ISS à alíquota de 5% nos repasses a que fora obrigada a fazer, por ordem da Petrobras, sem que o equilíbrio econômico dos contratos seja afetado; que a superveniência econômica das grandes empresas, entre elas a Petrobras, não deixam alternativas para os prestadores de serviços, que são obrigados a seguir as suas regras, se quiserem sobreviver econômica e financeiramente; que há *bis in idem* quando um dado tributo é cobrado duas vezes sobre a mesma base de cálculo e que, através de uma fiscalização indireta, é possível ao Município do Rio de Janeiro apurar o recolhimento do ISS efetuado pelos prestadores de serviços. A Recorrente requer a reforma a decisão recorrida, de modo a tornar sem efeito o Auto de Infração.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.713

VOTO

A empresa SERMETAL RIO SERVIÇOS METALÚRGICOS LTDA, submetida a procedimento de fiscalização, foi autuada por ter recolhido insuficientemente Imposto Sobre Serviços, infringindo o art. 44, observado o art. 178, ambos da Lei n° 691/1984.

Na inicial houve a consignação da seguinte ocorrência, após o curso da fiscalização: “recolher com insuficiência, devido a erro na determinação da base de cálculo, o ISS devido à alíquota de 5% (cinco por cento), pela prestação de serviços de reparo naval em um montante de R\$2.349.106,46 (dois milhões, trezentos e quarenta e nove mil e cento e seis reais e quarenta e seis centavos), no período descontínuo de set/97 a jan/99, resultando em uma diferença de ISS a recolher no valor de R\$117.455,32 (cento e dezessete mil e quatrocentos e cinquenta e cinco reais e trinta e dois centavos), equivalentes a 122.312,95 UFIR, conforme Quadro Demonstrativo n° 1, anexo, parte integrante desta Notificação Fiscal”.

Em face da natureza da infração, foi cominada a sanção prevista no art. 51, inciso I, item 2, alínea “d”, da Lei 691/84: falta de pagamento, quando houver erro na determinação da base de cálculo: multa de 60% sobre o imposto apurado.

Como consta do Relatório, inconformada com a autuação, a empresa, num passar sintético sobre suas razões, centrou seu protesto em três questões envolvendo as deduções glosadas na fiscalização:

1 – referente a serviços prestados à PETROBRÁS, tidos como operações de transformação, fabricação e montagem sujeitos ao IPI;

2 – referente à sujeição passiva, em serviços de reparação naval, constantes de notas fiscais de serviços emitidas pelo Impugnante, mas repassados por ele a empresas subcontratadas, em face da responsabilidade tributária prevista, ao tempo, do art. 5º, inciso IX, da Lei n° 1.044/87, e

3 – referente ao local onde devido o ISS nos serviços de reparação naval prestados pelo Impugnante em outros municípios.

Sobre as argumentações em favor da Impugnante, conduziu a autora do parecer que embasou a decisão recorrida, após minuciosa descrição dos fatos e do direito aplicável, do seguinte modo, resumidamente, o seu entendimento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 15.713

1 – os serviços de reparação naval podem ser enquadrados nos incisos LXVIII, LXIX e LXX do art. 8º da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 1.194/1987, conforme sejam as operações realizadas, e, quando se trate de serviços de beneficiamento em navios, são enquadráveis no inciso LXXII, que prevê: “recondicionamento, acondicionamento, pintura, **beneficiamento**, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de **objetos não destinados à industrialização ou comercialização**”.

E, após incursão sobre o dispositivo que informa do fato gerador do IPI e sobre a compreensão que se lhe deve emprestar, conclui dizendo que a diferença entre o fato gerador do ISS e do IPI incidente sobre serviços de beneficiamento é que, quando a atividade se der sobre produto destinado à industrialização ou à comercialização incidirá o IPI e, não sendo este o caso, incidirá o ISS.

Prossigui, “Verificamos, pela descrição contida nestes contratos, que o imposto incidente é o ISS, pois estes serviços de beneficiamento encomendados pela PETROBRAS ao Impugnante **não se destinavam nem à industrialização e nem à comercialização**, já que visavam a transformação da unidade PETROBRAS-31 (Navio Vidal de Negreiros) em uma unidade FPSO (Floating, Productio, Storage and OFFLOADING), conforme Contratos 846-2-048-98-8 e 846-2-039-98-5”...

2 - sobre a dedução do valor de serviços pela Impugnante subcontratados a terceiros, que teriam ocorrido relativamente a parte dos serviços por ela assumidos realizar, enfatizou que as empresas de reparação naval não podem deduzir de sua base de cálculo qualquer valor, seja ou não referentes à subcontratação de serviços. Alertou, também, que, além do imposto próprio, devido pelo preço total dos serviços, o art. 5º, inciso IX, da Lei nº 1.044/1987 impõe a responsabilidade de a empreiteira principal reter e recolher o ISS incidente nas operações a ela prestados por subempreiteiros ou fornecedores de mão de obra, quando estabelecidos no Município.

No caso dos serviços tendo como tomadora a empresa DMF-Serviços Navais Indústria e Comércio Ltda, localizada na Avenida Rio Branco, 37, sala 303, Rio de Janeiro, RJ, contratante principal junto ao armador, os documentos fiscais não consignam fossem de subempreitada ou de fornecimento de mão-de-obra e a correspondência da DMF (às fls. 43), emitida em 29.09.1999, apesar de consignar que o Impugnante foi subcontratado, não consignar que o ISS do Impugnante foi retido e recolhido pela DMF e sim que a DMF recolheu o ISS referente à sua própria prestação de serviços.

3 – quanto ao local em que devido o imposto, reportou-se a parecerista à norma que rege a matéria no âmbito do Município – o art. 42, inciso I, da Lei nº 691/1984 -, para, reprisando Ives Gandra em “Curso de Direito Tributário”, Ed. CEJUP, vol. 2, pág. 293/294, transcrever trecho do eminente autor, que encerra dizendo: “O que interessa para efeitos de se considerar o local da prestação do serviço será apenas o “local da prestação do serviço”, que pode ser o “local onde se efetuar a prestação de serviços” (para os casos de serviços de construção civil) ou o “local do estabelecimento prestador”. Assim determina a lei complementar”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.713

Louvando-se em tais diretrizes, em 07.11.2008, às fls. 65, o Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou improcedente a impugnação apresentada.

Iressignada, ainda, a empresa veio aos autos com o recurso de fls. 82/90, em que, basicamente, opõe resistência à decisão recorrida e ao procedimento fiscal levantando os seguintes pontos:

1 – que as operações preponderantes de reparação naval têm por escopo também a incidência do IPI e que as operações de transformação, fabricação, montagem, etc, guardam íntima relação com a listagem de serviços sujeitando-se ao ISS e ao IPI, com exceção para o material empregado, que fica sujeito ao ICMS; que, embora isso, emitiu notas fiscais de serviços pelos totais, sendo o Município beneficiado;

2 – que, quanto à base de cálculo do imposto nos serviços que presta, em se tratando de reparo naval, a obrigação de recolher o ISS é dos prestadores dos serviços, mesmo em casos de subcontratações, não podendo ser-lhe atribuída insuficiência entre o que o Município de Macaé tributou, a 2%, dos subcontratados, e o que o Município do Rio pretende dela tributar, a 5%;

3 – que a PETROBRAS, como tomadora dos serviços no município de Macaé, se compromete a destinar toda a arrecadação do ISS, pelos serviços prestados às suas unidades de produção à Prefeitura de Macaé, esteja ou não o prestador domiciliado no local da prestação;

Como se pode depreender, nenhuma razão assiste à Recorrente.

Se não, vejamos.

De plano, sobre a proposição de eventuais conflitos entre o ISS e o IPI relativamente aos serviços prestados e objeto da autuação, os documentos acostados para exame informam, sem contradita, que os reparos foram efetuados em bens destinados ao uso e consumo do próprio do encomendante das atividades, não havendo indícios de que as operações tributadas são de industrialização, no conceito que lhe empresta a legislação tributária de regência e é enfatizado no parecer que embasou a decisão recorrida.

Por outro lado, não restou demonstrado, diante da contabilização das operações de serviços descritas nos documentos fiscais de serviços emitidos pela Recorrente, que houve a aplicação de mercadorias suscetíveis de abatimento da base de cálculo do ISS, porque sobre seus valores incidente o ICMS. Se ocorreram tais hipóteses, a Recorrente não logrou demonstrar através meios idôneos.

Sobre a original referência à hipótese de responsabilidade tributária e sobre as obrigações próprias dos contratantes principais em relação a subcontratados, pedimos vênias para reproduzir o que de forma bastante clara expôs a douta Representação da Fazenda em sua promoção, *in literis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.713

No que se refere à responsabilidade tributária envolvida na operação, o art. 5º, inciso IX, da Lei nº 1.044, de 1987, determina que, quando estabelecidos no Município, ficam incluídos como responsáveis, na condição de fontes pagadoras de serviços, observados os §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei nº 691, de 1984, as empresas de reparos navais pelo imposto devido pelos respectivos subempreiteiros ou fornecedores de mão-de-obra. O parágrafo único do mesmo artigo dispõe que a citada retenção somente se aplica aos pagamentos a pessoas jurídicas estabelecidas no Município.

Já no que se refere à repercussão tributária das chamadas terceirizações de serviços, o tema também não oferece dificuldades. À luz do sistema tributário constitucional, a não-cumulatividade está restrita ao IPI e ao ICMS. O ISS, em princípio, não possui esta característica. Ensina Yves Gandra Martins que se alguém pretender que o ISS seja imposto não-cumulativo, pois implícito estaria no texto constitucional, não encontraria um argumento a apoiá-lo, até porque sempre que o fez, a Magna Carta, ao adotar a técnica da não-cumulatividade, também expressamente determinou de que forma esta técnica seria veiculada¹.

Deste modo, ainda que, sob o aspecto econômico, a valoração de uma atividade esteja incluída na valoração de outra, o dado é irrelevante no cálculo do imposto. Cada fato gerador ocorrido tem sua base de cálculo distinta, definida em lei, em função da qual incide o imposto, sem que haja qualquer autorização legal para compensações. Exemplificando: **A** é contratado para prestar um serviço por R\$ 100,00. Entretanto, contrata **B** para prestar-lhe um outro serviço, necessário à execução do primeiro, por R\$ 90,00. Temos aí dois serviços distintos a tributar. Supondo uma alíquota de 5% para ambos, **A** recolheria R\$ 5,00 e **B** R\$ 4,50. Havendo, no exemplo, a responsabilidade tributária de **A**, a este cabe o recolhimento de R\$ 9,50, R\$ 5,00 como contribuinte e R\$ 4,50, como responsável pelo imposto relativo ao serviço prestado por **B**.

Cabe lembrar que a Lei nº 1.044, de 1987, entrou em vigor em outubro de 1997 e que o enquadramento de determinada empresa como responsável pelo pagamento do imposto devido por outras não elide a responsabilidade destas últimas, que subsistirá em caráter supletivo, conforme reza o art. 1º, parágrafo único, da citada lei².

Por último, o que seria a principal causa de irresignação da Recorrente, quanto ao local em que devido o ISS, se no local da prestação dos serviços ou se no local do estabelecimento prestador dos mesmos, como se percebe, trata-se de matéria reiteradamente submetida à apreciação deste Egrégio Colegiado, em regra, sem posições divergentes entre os seus membros.

¹ Tributos Municipais, obra de diversos autores, publicada pela Forense em 1988, páginas 25-9.

² Art. 1º - Fica instituído, no âmbito do Imposto sobre Serviços, o regime de substituição tributária, que subordinará as empresas estabelecidas no Município cuja natureza do serviço implique operações subsequentes por parte dos seus contratantes, desde que pessoas jurídicas igualmente estabelecidas no Município. Parágrafo único - Para os efeitos desta Lei, o enquadramento de determinada empresa como responsável pelo pagamento do imposto devido por outras não elide a responsabilidade destas últimas, que subsistirá em caráter supletivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 15.713

Quanto às regras que disciplinam o domicílio tributário, não é de mais reprimir, como vértice do seu nascedouro, o que dispõe o Decreto-Lei Nº 406/68, em seu art. 12:

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

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

A Lei nº 691/84 (Código Tributário Municipal) ratifica tal diretriz em seu art. 42:

Art. 42 - O imposto será pago ao Município:

I - quando o serviço for prestado através de estabelecimento situado no seu território, seja sede, filial, agência, sucursal ou escritório;

Como se pode depreender, a partir da leitura dos textos legais acima transcritos, tais normas determinam que o domicílio tributário é fixado em razão do estabelecimento prestador: o tributo é devido ao município em cujo território está instalado o estabelecimento que efetivamente realiza a prestação dos serviços.

Compõem-se com essas diretrizes, a referendar a iniciativa do fisco, os fatos conhecidos e que integram o presente, sintetizados na promoção da doutra Representação da Fazenda, cujo teor peço vênia para aqui transcrever, por sua clareza e percuciência.

O local de incidência do ISS quando estão envolvidos de algum modo dois ou mais municípios é assunto bem conhecido. Conforme entendimento pacífico deste Conselho, o ISS, salvo as exceções previstas na própria lei, é devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador do serviço, nos termos do art. 42, inciso I, da Lei nº 691, de 1984³.

No período alcançado no lançamento em questão, o tema era regulado pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406, de 1968. Na época, no caso dos serviços de que trata o presente processo, incidia a regra geral: o ISS incidia no Município onde se localiza o estabelecimento prestador⁴.

³ Art. 42 - O imposto será pago ao Município:

I - quando o serviço for prestado através de estabelecimento situado no seu território, seja sede, filial, agência, sucursal ou escritório;

(...)

Vigência: a partir da data de publicação - 26.12.84 (art. 261, renumerado para art. 263 pelo art. 10 da Lei nº 1.513 de 27.12.89).

Eficácia: a partir de 01.01.85 (art. 261, renumerado para art. 263 pelo art. 10 da Lei nº 1.513 de 27.12.89).

⁴ Art 12. Considera-se local da prestação do serviço (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

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

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Acórdão n° 15.713

É bem verdade que durante a vigência do Decreto-lei n° 406, de 1968, vários acórdãos do STJ seguiram a tese de que o serviço era tributado, não no local do estabelecimento do prestador, mas no local em que o serviço era prestado.

Tal entendimento sofreu críticas severas de juristas de escol, como se observa no vasto embasamento doutrinário que deu suporte à decisão recorrida, que, por economia processual, deixamos de repetir. Na verdade, a doutrina tinha como esteio a própria lei. Não só o Decreto-lei n° 406, de 1968, mas o próprio Código Tributário Nacional, cujo art. 102, de forma clara, conferia eficácia extraterritorial às normas tributárias municipais⁵. Em razão disso, o Município do Rio de Janeiro não pode abrir mão do ISS que lhe é devido por força do ordenamento jurídico então vigente.

A par disso, é de se notar que, hoje, o STJ, mesmo ao julgar questões submetidas ainda ao então vigente art. 12 do Decreto-lei n° 406, de 1968, reviu sua posição no sentido de voltar a adotar a lei como norte a ser seguido. A jurisprudência recente vai toda nessa linha. A título de mero exemplo, transcrevemos a ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. MATÉRIA ANALISADA NO RECURSO ESPECIAL 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C, DO CPC. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 5.3.2013, aplicando o regime do art. 543-C, pacificou entendimento no sentido de que, à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

2. No caso, verifica-se que o acórdão recorrido está em conformidade com a atual jurisprudência desta Corte Superior, uma vez que sob a égide do DL 406/68, a legitimidade tributária cabe apenas ao Município da sede do estabelecimento prestador.

3. Agravo regimental não provido.

⁵ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 15.713

(AgRg no AREsp 807.296/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 14/12/2015).

Sobre o assunto, este e. Conselho tem posição pacífica a respeito, em absoluta consonância com a lei. Citamos como exemplo o Acórdão nº 15.370, de 10/03/2016, que se debruçou sobre o assunto quando a cobrança se deu ainda sob a égide do Decreto-lei nº 406, de 1968:

Acórdão nº 15.370, de 10/03/2016.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 11.838

Recorrente: ALMABEM AR CONDICIONADO LTDA.

Recorrido: COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Relator: Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR

Representante da Fazenda: RAUL ARARIPE NETO

ISS – LOCAL DE PAGAMENTO

O imposto é devido no Município onde se situa o estabelecimento prestador do serviço, independentemente do local de sua prestação. Aplicação do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Diante do quadro, resta evidente que, se efetuada, a retenção na fonte a que se refere a Recorrente foi irregular. Sendo irregular, é evidente também que a Recorrente pode se ressarcir do que lhe foi indevidamente retido, mas, como é óbvio, frente ao responsável pela retenção indevida.

De observar que a Recorrente, sem afastar seu conhecimento sobre a legislação de regência em lide, submete em seu socorro, repetidamente, o fato de que, nas obras contratadas pela PETROBRAS, esta estaria impondo que o ISS incidente sobre os serviços o fosse ao Município de Macaé.

Assim, voto IMPROVENDO o recurso interposto, para que se mantenha íntegra a decisão recorrida e o Auto de Infração combatido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão n° 15.713

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **SERMETAL RIO SERVIÇOS METALÚRGICOS LTDA. (SERMETAL ESTALEIROS LTDA.)** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 01 de dezembro de 2016.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

DOMINGOS TRAVAGLIA
CONSELHEIRO RELATOR