

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.370

Sessão do dia 10 de fevereiro de 2026.

Publicado no D.O. Rio de 06/05/2026

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 18.028

Recorrente: **TECNA BRASIL LTDA.**

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

Relator: Conselheiro **IURI ENGEL FRANCESCUTTI**

Representante da Fazenda: **MURILO VASCONCELOS LIMA**

**ISS – SERVIÇOS REALIZADOS EM BENS DE
TERCEIROS – LOCAL DE INCIDÊNCIA –
ESTABELECIMENTO PRESTADOR**

Salvo as exceções estabelecidas em lei, o ISS incide no local do estabelecimento prestador. Inteligência do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

**ISS – ENGENHARIA CONSULTIVA –
ALÍQUOTA**

Uma vez verificado que o serviço prestado não se enquadra em engenharia consultiva vinculada à obra de construção civil, resta afastada a alíquota de 3% prevista no art. 19, II, 1, do Decreto nº 10.514/1991.

**ISS – SERVIÇOS RELACIONADOS À OBRA DE
CONSTRUÇÃO CIVIL – LOCAL DA
PRESTAÇÃO**

Uma vez comprovado que parte do serviço prestado está relacionada à etapa de obra de construção civil, o ISS incide no local da prestação do serviço. Inteligência do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

*Recurso Voluntário parcialmente provido.
Decisão unânime.*

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 493/494, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso interposto por Tecna Brasil Ltda. em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (F/SUBTF/CRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração nº 105271/2011.

O Auto de Infração conta com dois itens. O primeiro aponta o não recolhimento do ISS incidente sobre serviços de consultoria/assessoria técnica executados para o Estaleiro Mauá S/A e para a Petrobrás nos meses de dezembro de 2008 e abril e maio de 2009. Tais serviços foram tributados sob a alíquota de 5%. O segundo item do auto de infração aponta o não recolhimento do ISS incidente sobre serviços de elaboração de projetos de engenharia prestados para a União Fabricação e Montagem Ltda. no período descontínuo de outubro de 2009 a dezembro de 2010. Os serviços alcançados por ambos os itens foram escriturados como isentos ou não tributáveis. Tais serviços foram tributados sob a alíquota de 3%.

Em sua impugnação, a Autuada alegou, em resumo, que se trata de uma empresa de engenharia que presta serviços para empresas do ramo de exploração de gás natural e de petróleo; que os serviços envolvem a elaboração de projetos de engenharia, gerenciamento, assistência técnica, gestão de suprimentos, execução de laudos técnicos, elaboração de programas, partidas e testes de operação; que a maior parte dos serviços é prestada no local da obra; que os serviços foram enquadrados de forma equivocada; que houve erro na definição do local da prestação dos serviços; que os serviços prestados não podem ser enquadrados como de assistência técnica ou de elaboração de projetos; que os serviços prestados para a União Fabricação e Montagem Ltda. decorreram de contrato firmado para participar da construção de estação de compressão no Município de Capão Bonito; que o contrato estabeleceu que os serviços de campo seriam executados no canteiro de obra; que se comprometeu a executar serviços de engenharia, fornecimento, construção, montagem, comissionamento, testes e assistência à partida; que seria impossível realizar os citados serviços fora do local da obra; que os serviços prestados encontram enquadramento nos subitens 7.02 e 7.17 da lista de serviços; que os serviços de comissionamento se enquadram como serviços de acompanhamento e fiscalização de obras; que os serviços de montagem e instalação de equipamentos se enquadram como serviços de construção civil; que, quanto aos serviços prestados para União Fabricação e Montagem Ltda., houve incidência do ISS do Rio de Janeiro sobre os serviços registrados nas notas fiscais 407, 410 e 412; que, quanto aos serviços prestados para Petrobrás, são de revisão de processo e equipamento, constando de assistência técnica, planejamento e assessoria, na execução da parada da unidade de ajuste da Unidade de Tratamento de Gás de Cacimbas, unidade que se encontra em funcionamento, e não em fase de obra, e que fica localizada no Município de

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.370

Colares; que os serviços não encontram enquadramento no subitem 17.01 da lista de serviços, e sim nos subitens 7.03 e 7.17; que tais serviços sofrem a incidência do ISS onde foram realizados; que tais serviços, quando alcançados pelo ISS instituído pelo Município do Rio de Janeiro, são gravados a 3%, e não a 5%; que, sobre os serviços prestados para Estaleiro Mauá S/A, os mesmos têm natureza específica de engenharia e que se enquadram como de engenharia consultiva, tributados no Rio de Janeiro por alíquota de 3%; que os serviços não foram prestados no território do Município; que os serviços de engenharia sofrem a incidência do ISS onde é realizada a obra e que, para realizar os serviços, monta estrutura no local da obra, deslocando inclusive o seu pessoal, razão por que seria imperioso afirmar que possui estabelecimento prestador no local da realização dos serviços.

Chamado a promover o lançamento, o Autuante informou, em síntese, que, quanto ao item I, os valores relacionados ao Estaleiro Mauá S/A foram recebidos em razão da prestação de serviços de treinamento, fato atestado pelas cópias de fls. 205/211; que, quanto aos valores relacionados à Petrobrás, decorrem da prestação de serviços de assistência técnica, planejamento, execução e laudos técnicos para verificação de eficiência de processo e integridade de equipamentos; que, quanto aos valores relacionados no item II, os serviços prestados para União Fabricação e Montagem Ltda. foram de elaboração de projetos de engenharia e que a tomadora assinou contrato com a empresa Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil e subcontratou a Autuada para realizar uma parte do serviço, a realização de serviços de elaboração de projetos de engenharia.

Após observar que no quadro relativo ao segundo item estão elencados os serviços de automação p/ estação compressão, assist. p/ comissionamento p/ estaç. compressão, partida de teste, e que, no contrato anexado ao processo, foram mencionados diversos anexos que não foram apresentados, a F/SUBTF/CRJ solicitou que fosse trazidas as cópias dos anexos II, III e V que integram o contrato firmado com União Fabricação e Montagem Ltda.

Em atendimento ao solicitado, a Autuada apresentou os documentos de fls. 305/369.

O Sr. Coordenador da F/SUBTF/CRJ acabou por indeferir a impugnação. O parecer que lhe deu fundamento considerou, em resumo, que o objeto do contrato firmado com a Petrobrás é descrito como prestação dos serviços de assistência técnica, planejamento, execução e laudos técnicos para verificação de eficiência de processo e integridade de equipamentos, não se incluindo naqueles alcançados pela alíquota de 3%; que os serviços prestados para o Estaleiro Mauá não estão relacionados com elaboração de projetos ou de estudos, com acompanhamento ou fiscalização de obras, com obras de construção civil ou com qualquer outro serviço de engenharia alcançado pela alíquota de 3%; que o ISS relativo aos serviços prestados à Petrobrás e ao Estaleiro Mauá incide neste Município; que os serviços prestados à União Fabricação e Montagem Ltda. não se enquadram nos subitens 7.02 e 7.17, incidindo o respectivo imposto no Rio de Janeiro, e que não há prova da existência de estabelecimentos nos locais da prestação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.370

Inconformada, a Autuada interpôs recurso, onde alega, em resumo, que se trata de empresa de engenharia e qualquer serviço de assistência ou assessoria prestado por ela terá natureza específica de engenharia consultiva, passível de enquadramento exclusivamente nos subitens 7.02, 7.03 e 7.17; que os serviços prestados à Petrobrás se enquadram como fiscalização e supervisão de obras e serviços de engenharia; que a decisão recorrida ignorou o detalhamento dos serviços realizados e não fundamentou a posição adotada no Auto de Infração; que se o ISS fosse devido no Rio de Janeiro, a alíquota seria de 3%, e não de 5%; que, no caso, o ISS é devido no local da prestação; que os serviços prestados ao Estaleiro Mauá S.A. também possuem natureza específica de engenharia, só podendo ser enquadrados nos subitens 7.02, 7.03 e 7.17; que o ISS não é devido no Rio de Janeiro; que, quanto ao item II, o objeto do contrato era o fornecimento integrado de serviços, materiais e equipamentos destinados à concretização da obra; que, conforme contrato, os serviços foram executados no canteiro de obra da contratante; que quase a totalidade dos serviços prestados têm ligação direta à Estação de Compressão localizada no Município de Capão Bonito – SP; que seus empregados foram alocados ao local da obra e são responsáveis pelo acompanhamento da execução do empreendimento; que os serviços prestados não guardam qualquer relação com elaboração de projetos ou planos diretores, se enquadrando como instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos e acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia; que os serviços correspondentes a automação para estação de compressão, assistência para comissionamento estação, comissionamento para estação de compressão e confecção de data books para estação compressão se enquadram nos subitens 7.02 e 7.19; que ainda que se entenda pelo enquadramento no subitem 17.01, mesmo assim não incide o ISS do Rio de Janeiro; que, se disponibiliza seu *staff* para desenvolvimento de atividades em determinada localidade, configurada está a existência de unidade econômica; que procedeu ao regular recolhimento do ISS em favor de Capão Bonito - SP, conforme documentos anexados; que reconheceu parte do crédito tributário lançado, por ser mesmo devido ao Rio de Janeiro, motivo pelo qual requereu que fosse emitida a respectiva guia para pagamento, e que a autuação se equivoca no enquadramento legal dos serviços, buscando alcançar fatos geradores ocorridos fora da competência do Rio de Janeiro. A Recorrente requer o afastamento integral do crédito tributário e, caso seja mantida a infração, que seja determinada sua retificação a alíquota do item I do Auto de Infração, de 5% para 3%.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.370

VOTO

O item 1 do Auto de Infração exige ISS, calculado à alíquota de 5%, sobre serviços de consultoria/assessoria técnica, classificados no subitem 17.01 do art. 8º da Lei nº 691/1984, executados para o Estaleiro Mauá, em dezembro de 2008, e para a Petrobrás, em abril e maio de 2009.

O contrato celebrado com o Estaleiro Mauá não consta dos autos. Há apenas a nota fiscal emitida (fl. 205), o pedido de fornecimento (fls. 206/209) e a autorização de serviço (fl. 210/2011). A nota fiscal descreve “serviços de consultoria para operação do TEG DEHYDRATION REGENERATION PACKAGE”.

Por sua vez, o contrato celebrado com a Petrobrás tem por objeto “serviços de assistência técnica, planejamento, execução e laudos técnicos para verificação de eficiência de processo e integridade de equipamentos na Unidade de Ajuste de Ponto de Orvalho” (fl. 81). E o anexo I ao contrato descreve em detalhes os serviços a serem executados, compreendendo, entre outros, testes de aspersão e limpeza, boroscopia, hidrojateamento, troca de juntas, fechamento de vasos e teste de estanqueidade (fl. 111).

Defende a Recorrente que tais serviços estariam enquadrados no item 7.03, relativos à engenharia consultiva, o que atrairia a tributação para o local da prestação e, ainda, a alíquota de 3%, nos termos do art. 19, II, 1, c/c art. 43 do Decreto nº 10.514/1991:

7.03 - Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

[...]

Art. 19. O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:

II - Alíquotas específicas:

1. Limpeza e dragagem de portos, rios e canais; construção civil; obras hidráulicas; engenharia consultiva; reparação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres....3%

[...]

Art. 43. Os serviços de engenharia consultiva, para os efeitos do disposto no inciso II, item 1, do art. 19, são os seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.370

I - elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia;

II - elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia;

III - fiscalização e supervisão de obras e serviços de engenharia.

Parágrafo único. O tratamento fiscal previsto no "caput" deste artigo destina-se exclusivamente aos serviços de engenharia consultiva que estiverem relacionados com obras de construção civil, hidráulicas, de escoramento e de contenção de encostas.

Art. 45. Enquadra-se nesta Seção a engenharia consultiva ligada à recuperação ou reforço estrutural de edificações, pontes e congêneres, da qual resulte a substituição de elementos construtivos essenciais, limitada exclusivamente à parte relacionada à substituição.

Penso que não assiste razão à Recorrente (ou ao Fiscal autuante). Em ambos os casos, ao que tudo indica, estamos diante de serviço constante do subitem 14.01, compreendendo serviços relativos a bens de terceiros:

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).

Não é pelo simples fato de se tratar de uma empresa de engenharia que todo serviço por ela executado estará enquadrado em um dos subitens do item 7.

E essa constatação afasta, de plano, o pleito de tributação no local da prestação, uma vez que não está compreendido entre uma das exceções elencadas nos incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. De qualquer forma, mesmo que estivéssemos diante de serviço enquadrado no subitem 17.01 (como indicado pelo Fiscal autuante) ou no subitem 7.03 (como indicado pela Recorrente), a conclusão a respeito da legitimidade ativa para tributar a operação seria a mesma.

A constatação de que se trata de serviço do subitem 14.01 também afasta a alíquota de 3% pretendida pela Recorrente. Mas ainda que se tratasse de serviço de engenharia consultiva prevista no subitem 7.03, a conclusão seria idêntica.

Afinal, não são todos os serviços de engenharia consultiva que se submetem à alíquota de 3%, mas apenas aqueles "relacionados com obras de construção civil, hidráulicas, de escoramento e de contenção de encostas" ou a "recuperação ou reforço estrutural de edificações, pontes e congêneres, da qual resulte a substituição de elementos construtivos essenciais", o que não se verifica no presente caso. Correta, assim, a alíquota de 5% considerada no Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.370

O item 2 do Auto de Infração, como visto, exige ISS, calculado à alíquota de 3%, sobre serviços de elaboração de engenharia, classificados no subitem 7.03 do art. 8º da Lei nº 691/1984, executados para a União Engenharia, Fabricação e Montagem, no período descontínuo de outubro de 2009 a dezembro de 2010. Confira-se a redação do subitem 7.03:

7.03 - Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

A d. Representação da Fazenda, em sua promoção, argumentou que os serviços prestados pela Recorrente “passam ao largo” das hipóteses previstas nos subitens 7.02 e 7.17, abaixo reproduzidos:

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).

7.17 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

Destaca a d. Representação da Fazenda que o memorial descritivo de fls. 306/360 refere-se à construção de uma nova estação de compreensão do Gasoduto Bolívia-Brasil em Campo Bonito, mas que a Recorrente teria sido subcontratada para prestar apenas os serviços descritos na sua proposta técnica e comercial, que não teriam o enquadramento pretendido pela Recorrente a justificar o recolhimento do imposto no local da prestação.

Segundo a d. Representação da Fazenda, o Fiscal autuante teria agido corretamente ao enquadrar os serviços prestados pela Recorrente no subitem 7.03, como projeto de engenharia, pois estaria em linha com o objeto do contrato, tal como descrito na sua cláusula primeira.

O deslinde do caso passa pela análise dos serviços prestados à União Engenharia, Fabricação e Montagem.

De fato, como destacado pela d. Representação da Fazenda, a referida empresa foi contratada pela Petrobrás para construir uma nova estação de compreensão do Gasoduto Bolívia-Brasil em Campo Bonito/SP (que chamarei aqui de contrato principal), mas a subcontratação da Recorrente abrangeu apenas parte daquele contrato.

Também é verdade, como pontuado pela d. Representação da Fazenda, que a cláusula primeira do contrato celebrado pela Recorrente faz referência apenas a “serviço de elaboração de projetos de engenharia”, a sugerir que o enquadramento feito pelo Fiscal autuante no subitem 7.03 estaria correto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.370

Entretanto, observando-se a proposta comercial e a ordem de compra que integra expressamente o contrato, verifica-se que o serviço abrangia uma complexidade de atividades relacionadas ao contrato principal. Na planilha de fl. 368, que integra a proposta comercial, há não apenas o detalhamento dos serviços, mas a atribuição de valores e percentuais a cada um deles.

De fato, há uma parte inicial relativa a “projeto”, correspondente a 19,64% do total contratado. Entretanto, a maior parte refere-se a outros itens:

- “automação” (39,94%), o que inclui, por exemplo, supervisão, testes e treinamento;
- “comissionamento¹, pré-operação e treinamento” (18,09%), o que inclui, por exemplo, interligação com o gasoduto, sistema de ar comprimido, sistema de geração de energia, casa de controle;
- “partida e testes de operação contínua” (8,93%); e
- “data books e as-built” (13,39%), estes últimos reconhecidamente tributáveis no Rio de Janeiro.

Note-se, ainda, que na planilha de fl. 366, que também integra a proposta comercial, à exceção do primeiro e do último item, indica-se que o local da prestação seria Capão Bonito/SP. Em sentido semelhante, o contrato assinado pela Recorrente, na cláusula segunda, indica que os serviços seriam executados “no canteiro de obra da contratante”. Não por outro motivo, no mesmo contrato consta a obrigação da Recorrente de “fornecer hospedagem para os seus funcionários que estiverem executando os serviços” (item h da cláusula quarta).

Observando-se o cronograma do contrato principal, tudo indica que a Recorrente ficou responsável pela parte final, relativa aos serviços de automação, preservação, condicionamento, testes e partida. E entre as obrigações da contratada estão a de “acompanhar o empreendimento” (item “p” da cláusula quarta).

Parece-me, assim, que os serviços não podem ser integralmente considerados como simples elaboração de projeto para fim de enquadramento no subitem 7.03 do art. 8º da Lei nº 691/1984. Até porque, em princípio, a fase de projetos em geral antecede o início da obra e, no presente caso, como visto, a atuação da Recorrente se deu nas etapas finais do contrato principal.

Entendo que, à exceção da fase de “projeto” e dos subitens 1.2.5.1., 1.2.5.2 e 1.2.5.4. indicados na planilha de fl. 368 (além dos serviços de data books e as-built reconhecimento tributados no Rio de Janeiro), os serviços executados pela Recorrente melhor se enquadram nos subitens 7.02 e 7.17, exatamente como por ela defendido, sendo certo que tal parcela só pode ser prestada no local da obra, ao contrário do que ocorre em relação aos demais serviços, a atrair a tributação do local da prestação.

¹ Processo sistemático de verificação, inspeção e teste de todos os sistemas e equipamentos para garantir que eles funcionem corretamente, de forma segura e eficiente, de acordo com o projeto e as necessidades do cliente antes da entrega final da edificação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.370

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter integralmente o item 1 e manter apenas parcialmente o item 2 do Auto de Infração, excluindo do item 2, em cada competência, os percentuais de 22,31% referente ao subitem 1.2.5.3 (teste), 18,09% relativo ao subitem 1.2.6 (comissionamento, pré-operação e treinamento) e 8,93% referente ao subitem 1.2.7 (partida e testes de operação contínua), todos da planilha de fl. 368, resultando num percentual total a ser excluído em cada competência de 49,33%.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **TECNA BRASIL LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausentes da votação os Conselheiros ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e HEVELYN BRICHI RODRIGUES, o primeiro substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 09 de abril de 2026.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

IURI ENGEL FRANCESCUTTI
CONSELHEIRO RELATOR