

**CAU/RS**Conselho de Arquitetura
e Urbanismo do Rio Grande do Sul

PROCESSO	00176.000702/2024-67
INTERESSADO	Plenário do CAU/RS
ASSUNTO	Nota Técnica nº 01/2024

DELIBERAÇÃO PLENÁRIA DPO RS Nº 1854/2024 – CAU/RS

Homologa Nota Técnica nº 01/2024 - Cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O PLENÁRIO DO CONSELHO DE ARQUITETURA E URBANISMO DO RIO GRANDE DO SUL - CAU/RS no exercício das competências e prerrogativas de que trata o artigo 29 do Regimento Interno do CAU/RS reunido ordinariamente em Passo Fundo-RS (R. Sen. Pinheiro, 304 - Bairro Vila Rodrigues), no dia 22 de novembro de 2024, após análise do assunto em epígrafe, e

Considerando a proposta do Colegiado das Entidades de Arquitetura e Urbanismo do CAU/RS (CEAU-CAU/RS), Nº 007-2023/2023 – CEAU – CAU/RS, processo SEI 00176.000441/2023-02, de elaboração de Nota Técnica sobre a cobrança do imposto municipal ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) com base no parecer emitido na matéria publicada no sítio eletrônico do CAU/RS datado de 04/11/2015 e produzido por Mauro Vieira Maciel – Assessor Jurídico do CAU/RS à época;

Considerando que alguns Municípios do Estado do Rio Grande do Sul têm exigido o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN na hipótese de realização da atividade de projeto, mesmo que este projeto tenha sido elaborado em Município distinto, no qual está efetivamente situado o domicílio fiscal da pessoa física ou jurídica de arquitetura e urbanismo; e

Considerando análise e Deliberação da CEP-CAU/RS nº 160/2024 que aprovou a Nota Técnica nº 01/2024 sobre as bases legais que dispõem sobre a cobrança de ISSQN pelos municípios e as jurisprudências que corroboram.

DELIBERA:

1 - Homologar a Nota Técnica nº 01/2024 - Cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme anexo desta deliberação, com o entendimento deste Conselho de que os serviços de projeto e execução são divisíveis e autônomos, caracterizado o projeto como sendo um trabalho intelectual que é realizado nas dependências do escritório ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do profissional, restando claro, portanto, que o Município competente para a cobrança de ISSQN é o do estabelecimento do Arquiteto e Urbanista.

2 - Definir o entendimento de que os Municípios não podem obrigar o profissional não estabelecido no seu território a ter cadastro de contribuinte, ou mesmo impor ao tomador de serviços a retenção do ISSQN.

3 - Determinar à Chefia de Gabinete providências visando realização de ações institucionais, no sentido de difundir o conteúdo da Nota Técnica nº 01/2024 aos municípios.

4 - Determinar à Gerência de Comunicação providências visando divulgação ampla da Nota Técnica nº 01/2024 e seu conteúdo.

5 - Encaminhar esta deliberação para publicação no sítio eletrônico do CAU/RS.

Esta deliberação entra em vigor na data de sua publicação.

Porto Alegre-RS, 22 de novembro de 2024

162ª REUNIÃO PLENÁRIA ORDINÁRIA DO CAU/RS

Folha de Votação

	Conselheiro	Votação			
		Sim	Não	Abst.	Ausên.
1	Adryan Marcel Lorenzon Dos Santos	X			
2	Amanda Schirmer De Andrade	X			
3	Anelise Gerhardt Cancelli				X
4	Antônio Cezar Cassol da Rocha				X
5	Carline Luana Carazzo	X			
6	Carlos Eduardo Iponema Costa	X			
7	Cristiane Bisch Piccoli	X			
8	Fausto Henrique Steffen	X			
9	Gislaine Vargas Saibro	X			
10	Guilherme Osterkamp				X
11	Isabel Cristina Valente	X			
12	José Daniel Craidy Simões	X			
13	Juliana Duré	X			
14	Juliana Wagner				X
15	Marcelo Arioli Heck	X			
16	Marcos Antonio Leite Frandoloso	X			
17	Miguel Antonio Farina				X
18	Nathália Pedrozo Gomes				X
19	Nelci Fátima Denti Brum				X
20	Rafael Artico	X			
21	Rafaela Ritter dos Santos	X			

22	Silvia Monteiro Barakat	X			
23	Victor Castro	X			
24	Vivian Ribeiro Magalhães	X			

Histórico da votação:**Reunião Plenária Ordinária Nº 162****Data:** 22/11/2024**Matéria em votação:** Nota Técnica nº 01/2024**Resultado da votação:** Sim (17) Não (00) Abstenções (00) Ausências (07) Total (17)**Impedimento/suspeição:** (00)**Ocorrências:** -**Condutor dos trabalhos (Presidente):** Andréa Larruscahim Hamilton Ilha**Secretário:** Mônica dos Santos Marques

Documento assinado eletronicamente por **ANDRÉA LARRUSCAHIM HAMILTON ILHA**, **Presidente do CAU/RS**, em 25/11/2024, às 09:16 (horário de Brasília), conforme Decreto Nº 10.543, de 13/11/2020, que regulamenta o art. 5º da Lei Nº 14.063, de 23 de setembro de 2020.



Documento assinado eletronicamente por **MÔNICA DOS SANTOS MARQUES**, **Secretária de Apoio às Comissões e Órgãos Colegiados**, em 25/11/2024, às 10:48 (horário de Brasília), conforme Decreto Nº 10.543, de 13/11/2020, que regulamenta o art. 5º da Lei Nº 14.063, de 23 de setembro de 2020.



A autenticidade do documento pode ser conferida no portal do SEI CAU, endereço caubr.gov.br/seicau, utilizando o código CRC **EF695710** e informando o identificador **0408334**.



NOTA TÉCNICA Nº 001/2024

**COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA - ISSQN**

**CONSELHO DE ARQUITETURA E URBANISMO DO RIO GRANDE
DO SUL – CAU/RS**

COMISSÃO DE EXERCÍCIO PROFISSIONAL - CEP-CAU/RS

GERÊNCIA JURÍDICA DO CAU/RS

AGOSTO de 2024



I - DO CASO CONCRETO

O Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Rio Grande do Sul (CAU/RS) é uma Autarquia Pública Federal que, conforme dicção da Lei nº 12.378/2010, tem como função orientar, disciplinar e fiscalizar o exercício da profissão de Arquitetura e Urbanismo, zelar pela fiel observância dos princípios da ética e disciplina profissional, bem como tem como objetivo pugnar pelo aperfeiçoamento do exercício da arquitetura e urbanismo.

A questão que motiva a elaboração da presente Nota Técnica é o fato que alguns Municípios do Estado do Rio Grande do Sul têm exigido o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN na hipótese de realização da atividade de projeto, mesmo que este projeto tenha sido elaborado em Município distinto, no qual está efetivamente situado o domicílio fiscal da pessoa jurídica de arquitetura e urbanismo.

Tal questão teve origem no Colegiado das Entidades de Arquitetura e Urbanismo do CAU/RS (CEAU-CAU/RS), Proposta Nº 007-2023/2023 – CEAU – CAU/RS, autuada no processo SEI 00176.000441/2023-02, para a elaboração de Nota Técnica sobre a cobrança do imposto municipal ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) com base no parecer emitido na matéria publicada no sítio eletrônico do CAU/RS datado de 04/11/2015 e produzido por Mauro Vieira Maciel – Assessor Jurídico do CAU/RS à época. Link da matéria: <https://caurs.gov.br/orientacoes-sobre-a-incidencia-do-issqn-sobre-os-servicos-de-arquitetura-e-urbanismo/>.

Considerando que compete à Comissão de Exercício Profissional do CAU/RS, apreciar e deliberar sobre propostas relacionadas ao exercício profissional, inclusive aquelas encaminhadas pelo Colegiado das Entidades de Arquitetura e Urbanismo do CAU/RS (CEAU-CAU/RS), foi deliberado pela CEP-CAU/RS solicitar à Gerência Jurídica do CAU/RS a elaboração de Nota Técnica sobre a cobrança em duplicidade de ISSQN para os serviços de arquitetura e urbanismo, nos mesmos moldes da Nota Técnica 01/2023 que versa sobre a exigência do RRT de projeto e execução na aprovação de projeto.

É a breve descrição do caso.

II - DA FUNDAMENTAÇÃO TÉCNICO-JURÍDICA

II.1 - DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN – NOÇÕES GERAIS

A Constituição Federal de 1988 prevê o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, também denominado de Imposto Sobre Serviços – ISS, determinando que cabe aos Municípios a sua instituição e cobrança, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No inciso acima, como se observa, restou estabelecida a necessidade de criação de lei



complementar para instituição e cobrança do imposto e, ainda, foi definido que o imposto não se aplica às operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como aos serviços de comunicação.

No atendimento à determinação constitucional, a cobrança do ISSQN foi regulamentada pela Lei Complementar nº 116/2003, posteriormente alterada pelas Leis Complementares nºs 157/2016, 175/2020 e 183/2021. Como resultado, na Lei Complementar 116/2003 são originalmente especificados e posteriormente atualizados os serviços que devem ser considerados como fato gerador do tributo e definido qual Município deve ser o sujeito ativo competente pela cobrança do imposto.

Da obra do consultor tributário e especialista em ISSQN, José Antônio Patrocínio¹, destaca-se a seguinte noção acerca da relevância do tributo para os Municípios:

"O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – constitui-se uma das mais importantes fontes de receita dos Municípios brasileiros. Tanto que na maioria das cidades ele realmente é o carro chefe da arrecadação, ao lado do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI. Diferentemente do que se possa imaginar, o chamado “ISS” não incide sobre todo e qualquer serviço indistintamente. Para fazer nascer a obrigação de pagar o imposto é preciso que o serviço encontre correspondência com a lista instituída pelo art. 1.º da LC 116/2003. Para tanto, deverão ser consideradas a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome dado a ele pelo contribuinte. Outro detalhe: Na Lista de Serviços estão os gêneros dos quais o intérprete extrai as suas espécies; é a chamada interpretação extensiva. Por meio dela é que será possível definir se há incidência do ISS.

Então, em resumo, duas são as condições para a atividade econômica sujeitar-se à incidência do ISS:

- a) o seu exercício vincular-se, de forma expressa ou tácita, a uma obrigação de fazer;*
- b) esta obrigação de fazer constar da lista de serviços instituída pela LC 116/2003.*

Se a atividade econômica não se enquadrar no conceito de serviço ela estará fora do campo de incidência do imposto municipal. Do mesmo modo, ainda que seja um serviço, se não constar do rol da LC 116/2003, também não será tributada pelo ISS." (Patrocínio, 2021)

No contexto da Lei Complementar nº 116/2003, temos a figura do fato gerador, como sendo o serviço prestado sobre o qual incidirá a cobrança do imposto, o sujeito ativo, como sendo o Município responsável pela cobrança do imposto e o sujeito passivo, a empresa ou o profissional autônomo responsável pelo recolhimento do tributo.

¹ PATROCÍNIO, José. **1. Lei Complementar 116, de 31.07.2003** In: PATROCÍNIO, José. **Iss - Teoria, Prática e Jurisprudência: Lei Complementar 116/2003 Anotada e Comentada**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais, 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/iss-teoria-pratica-e-jurisprudencia-lei-complementar-116-2003-annotada-e-comentada/1279971661>. Acesso em: 7 de Agosto de 2024.



Assim prevê a Lei Complementar nº 116/2003:

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.

Como se observa, o artigo acima define a relação de serviços considerados como fato gerador da cobrança do ISSQN, como sendo aqueles constantes na lista anexa à Lei Complementar, e, no que se refere a área de interesse desta Nota Técnica, de forma específica o item 7 da lista - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres, a seguir relacionados:

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

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).

7.03 – 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.

7.04 – Demolição.

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).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos,



imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

Assim, no contexto da prestação de serviços de Arquitetura e Urbanismo, somente sobre os serviços relacionados no item 7 da lista de serviços acima reproduzida, haverá a obrigação tributária de recolhimento do ISSQN ao Município.

O art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003 define hipóteses de não incidência do tributo, com especial destaque ao disposto no inciso II deste artigo, que afasta a incidência sobre a prestação de serviços em relação de emprego ou por trabalhadores avulsos:

Art. 2º O imposto não incide sobre:



(...)

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

Quanto ao Município competente para a cobrança do tributo, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece, como regra geral, que compete ao Município do local do estabelecimento do prestador, ou, na falta do estabelecimento, o local do domicílio do prestador, vejamos:

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:

(...)

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 descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

(...)

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

(...)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

Como se observa, o mesmo art. 3º, no que se refere aos serviços de Arquitetura e Urbanismo, em seus incisos III, IV, V, VII e XIII, determina exceção à regra geral, para a prestação dos serviços de arquitetura e urbanismo descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.10, 7.17 e 7.19 da lista de serviços anexa à Lei Complementar, quando o imposto será devido no local da execução dos serviços. Assim estabelecem os subitens citados:

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).

7.04 – Demolição.

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).



7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

Ainda, o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe que “**Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário (...)**”, nos seguintes termos:

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 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.

Sobre alíquotas do imposto, o art. 8º caput e inciso II determinam que a alíquota máxima do imposto será de 5% (cinco por cento) e o art. 8º-A caput, define a alíquota mínima para o imposto de 2% (dois por cento). Já o art. 7º da Lei Complementar define que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço prestado. Vejamos:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

Por fim, importa mencionar que no âmbito dos diversos Municípios, o ISSQN é instituído e disciplinado nas legislações complementares e decretos municipais, em observância ao previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/2003.

II.2 - DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – REGRAS PARA PAGAMENTO DO IMPOSTO

Como visto no tópico anterior, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que o ISSQN é, de forma geral, devido ao Município do estabelecimento do prestador, ou seja, o Arquiteto e Urbanista deve recolher o ISSQN sobre os serviços prestados no Município em que está estabelecido seu escritório/empresa, tendo por base de cálculo o preço do serviço, em alíquotas que variam de 2% a 5% (dois por cento a cinco por cento).

Além disso, importa para a elaboração desta Nota Técnica e para o melhor entendimento acerca da competência tributária do imposto, a existência de exceção explícita à



regra geral, uma vez que os incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, definem que o imposto sobre a prestação dos serviços constantes nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.10, 7.17 e 7.19 da lista de serviços anexa à Lei Complementar, será devido no local da execução do serviço (da execução da obra, da demolição, das edificações, da limpeza e do escoramento) onde se encontra o tomador do serviço.

De fato, o artigo 3º da Lei Complementar define as regras que determinam o local do pagamento do imposto e essas regras são as únicas regras válidas para todos os Municípios do Brasil. Isso porque esta é uma matéria exclusiva da Lei Complementar e justamente por este motivo nenhuma Lei Municipal pode alterá-la.

A Lei Complementar nº 116/2003 com suas alterações subsequentes pretende também evitar a guerra fiscal entre os Municípios da Federação, estabelecendo mecanismos tendentes a mitigar tal prática. Nesse sentido, sempre que o Município de origem do prestador de serviço praticar, direta ou indiretamente, alíquota do ISSQN inferior a dois por cento (percentual mínimo permitido pela Lei Complementar), ocorrerá a transferência tributária da cobrança do imposto para o Município no qual localiza-se o tomador dos serviços prestados.

Tal regra é popularmente denominada “competência tributária cambiante”. Em que pese tal fato, no que se refere à prestação de serviços de Arquitetura e Urbanismo, importa ressaltar que tal dispositivo de controle possui duas exceções, não se aplicando aos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar, nos termos do parágrafo 1º do art 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003, nos seguintes termos:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, **exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05** e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (grifamos)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

Da leitura da Lei Complementar nº 116/2003 e suas alterações, é possível resumir as regras para pagamento do ISSQN previstas pelo legislador, da seguinte forma:

a) regra geral: imposto devido no local do “estabelecimento prestador” ou, na falta do estabelecimento, no local do “domicílio do prestador”. Essa regra é extraída da parte inicial do caput do artigo 3º.



b) regra específica: imposto devido no local da execução dos serviços. Essa regra é extraída da parte final do caput do artigo 3º e seus XXV incisos, dos quais no âmbito de atuação da Arquitetura e Urbanismo interessam especialmente os incisos III, IV, V, VII e XIII.

c) regra condicional (reversão do Município titular do ISSQN) prevista no §4º do art. 3º da Lei Complementar): imposto devido no local do “estabelecimento do tomador” dos serviços, na hipótese de descumprimento, por parte do Município de origem do prestador, do dispositivo legal que estabelece uma carga tributária mínima de 2% do valor da prestação dos serviços, com exceção desta regra aos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar.

Este é, então, o regramento legal atualmente em vigor sobre a competência tributária para a exigência do ISSQN e, como norma cogente, é dever da Administração Pública a sua fiel aplicação. Isso porque os poderes administrativos são instrumentos da Administração Pública, a serem utilizados nos limites da lei, para a consecução de sua finalidade principal: o interesse público.

Desta forma, quando a Administração utiliza estes poderes fora dos limites da lei ou buscando finalidade diversa do interesse público, tem-se uma atuação abusiva, cuja consequência é a anulação dos atos praticados por abuso de poder.

O abuso de poder, portanto, é uma ilegalidade da qual se extraem, por exemplo, as espécies excesso de poder e desvio de poder.

Excesso de poder é o abuso de poder em que o agente público atua, por exemplo, extrapolando os limites estabelecidos na Lei ou pratica o ato com finalidade diversa da que decorre implícita ou explicitamente da Lei.

Trata-se do desvio de poder ou desvio de finalidade, definido pela Lei Federal nº 4.717/65 como aquele que se verifica quando "o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência" (art. 2º, parágrafo único) .

Tanto o excesso de poder como o desvio de poder podem configurar crime de abuso de autoridade, quando o agente público incidir numa das infrações previstas na Lei Federal nº 13.869/2019, hipótese em que ficará sujeito a responsabilidade administrativa e penal, podendo ainda responder civilmente, se de seu ato resultarem danos patrimoniais.

Conforme leciona Maria Sylvia Zanella Di Pietro², “o poder de polícia administrativa, como todo ato administrativo, sempre esbarra em algumas limitações impostas pela lei, quanto à competência e à forma, aos fins e mesmo com relação aos motivos ou ao objeto; quanto aos dois últimos, ainda que a Administração disponha de certa dose de discricionariedade, esta deve ser exercida nos limites traçados pela lei”.

A Lei Federal nº 12.378/2010, que regulamenta o exercício da Arquitetura e Urbanismo, bem como as Resoluções pertinentes emitidas pelo CAU/BR são as normas que evidenciam e delimitam as atribuições profissionais, distinguindo a atividade de projeto da atividade de execução.

² Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. Vigésima sétima Edição. Página 129.



O Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Brasil (CAU/BR), no exercício das competências e prerrogativas de que tratam o art. 28, inciso I da Lei n° 12.378/2010, aprovou a Resolução n° 21 de 05 de abril de 2012, a qual dispõe sobre as atividades e atribuições profissionais do Arquiteto e Urbanista, resta consignada conceitualmente uma separação clara do que significa realizar a atividade de projeto e o que significa realizar a atividade de execução. Vejamos:

Projeto - criação do espírito, documentada através de representação gráfica ou escrita de modo a permitir sua materialização, podendo referir-se a uma obra ou instalação, a ser realizada através de princípios técnicos e científicos, visando à consecução de um objetivo ou meta e adequando-se aos recursos disponíveis e às alternativas que conduzem à viabilidade de sua execução.

Execução de obra, serviço ou instalação - atividade em que o profissional, por conta própria ou a serviço de terceiros, realiza trabalho técnico ou científico visando à materialização do que é previsto nos projetos de uma obra, serviço ou instalação.

Como se observa, a atividade de projeto e a de execução de obra tratam-se de serviços divisíveis e autônomos, sendo assim a atividade de projeto dissociada da execução da obra, caracterizado o projeto como sendo um trabalho intelectual que é realizado nas dependências do escritório, restando claro, portanto, que o Município competente para a cobrança de ISSQN é o do estabelecimento do Arquiteto e Urbanista.

Nesse cenário fático e conceitual, de interesse material objetivo da presente Nota Técnica, pela interpretação direta da norma e dos conceitos técnicos dos serviços de projeto e de execução, tem-se que o serviço de **elaboração de projetos** não se encontra entre os descritos nos subitens que determinam a competência tributária pela regra específica (incisos do art. 3° da Lei Complementar), de onde se conclui que o Município tributante do ISSQN incidente sobre a prestação desse serviço é o do local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, conforme a regra geral prevista na parte inicial do *caput* do art. 3° da Lei Complementar n° 116/2003.

Assim, conclui-se, a exigência de recolhimento de ISSQN no Município de execução de obra tendo como fato gerador a realização da atividade de projeto, e, sendo este Município distinto daquele no qual se localiza o estabelecimento do prestador de serviços, configura a dupla tributação, uma vez que o pagamento do tributo pela atividade de projeto será evidentemente e legalmente exigido pelo Município do estabelecimento do prestador de serviços, nos termos dos artigos 3° e 4° da Lei Complementar n° 116/2003.

II.3 - DA NÃO OBRIGATORIEDADE DE CADASTRO MUNICIPAL DE PRESTADOR DE SERVIÇOS NÃO ESTABELECIDO NO MUNICÍPIO

É de conhecimento da Comissão de Exercício Profissional do CAU/RS – CEP-CAU/RS que alguns Municípios do Estado do Rio Grande do Sul exigem que o Arquiteto e Urbanista autor do projeto, para que possa recolher o ISSQN no local de execução da futura obra em Município diverso daquele em que se encontra o seu estabelecimento, realize cadastro de contribuinte do ISSQN no Município.

Ocorre que a realização deste cadastro não pode ser obrigatória para aqueles que não possuem domicílio fiscal no município, conforme posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal



no julgamento do Recurso Extraordinário 1167509, o qual transitou em julgado em 05/06/2021, dando origem ao Tema 1020-STF, tendo sido fixada a seguinte tese:

"É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória". Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021. (Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques. Carmen Lilian Oliveira de Souza Assessora-Chefe do Plenário) (grifamos)

O Tema acima se trata de um entendimento pacificado pelo STF. Nesse contexto fático, pode o CAU/RS promover a divulgação deste posicionamento da Corte Constitucional, de modo a conscientizar os Arquitetos e Urbanistas, a sociedade civil e os Municípios de que estes últimos não podem obrigar o profissional não estabelecido no seu território a ter cadastro de contribuinte, ou mesmo impor ao tomador de serviços a retenção do ISSQN.

II.4 - DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DO MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR O ISSQN

Como explanado no tópico de noções gerais deste documento, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN constitui-se uma das mais importantes fontes de receita dos Municípios brasileiros. Tanto que na maioria das cidades ele realmente é a principal fonte da arrecadação, ao lado do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI.

Diante desta realidade, é natural e até mesmo esperado que se verifique a existência de conflitos envolvendo a correta definição do Município que possui a aptidão legal para cobrar o ISSQN, evitando-se o recolhimento em duplicidade do imposto pelo prestador de serviços e resultando muitas vezes em disputas legais que deverão ser resolvidas pelo Poder Judiciário.

Nesse cenário, mesmo estando presente a regra geral com a expressa definição legal sobre a competência para a exigência do tributo e as exceções à regra geral, todas igualmente previstas na Lei Complementar nº 116/2003, torna-se necessário visitar a jurisprudência dos Tribunais sobre o tema, com especial olhar para a posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Na decisão a seguir do ano de 2008, proferida em recurso contra inadmissão de Recurso Especial, a relevância reside no fato de se estar diante da decisão que iniciou a modificação da posição majoritária do STJ, que anteriormente vinha decidindo, segundo o entendimento jurisprudencial em vigor, no sentido de que a competência tributária era definida pelo local onde foi concretizado o fato gerador (local da prestação de serviço e não o do estabelecimento do prestador), e não conforme o definido no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, como se pode observar:

ISS – Competência Tributária – LC 116/2003. 1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão somente à luz do art. 12 do Dec.-lei 406/1968, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003. 2. Interpretando



o art. 12, a, do Dec.-lei 406/1968, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado. **3. Com o advento da LC 116/2003, tem-se as seguintes regras: (a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo 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); e (b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incs. I a XXII do art. 3.º da LC 116/2003.** 4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7 do STJ. 5. Agravo regimental não provido (AgRg no AgIn 903.224/MG, rel. Min. Eliana Calmon, data de decisão: 11.12.2007, data de publicação: 07.02.2008, DJ 07.02.2008, p. 1). (grifamos)

Com a chegada à Corte Superior dos primeiros casos envolvendo fatos geradores ocorridos sob a vigência da Lei Complementar nº 116/2003, surgem novos julgamentos aplicando a determinação legal da Lei Complementar, vejamos esta decisão do ano de 2009:

Tributário e processual civil. ISSQN. LC 116/2003. Competência. Local estabelecimento prestador. Súmula 83 do STJ. Fundamento não atacado. Súmula 283 do STF. 1. **De acordo com os arts. 3.º e 4.º da LC 116/2003, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.** Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. **O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.** 2. **Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/2003 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de Plenário.** 3. No caso, o Tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS. 4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica – que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283 do STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental. 5. Recurso especial conhecido em parte e não provido (REsp 1.160.253/MG (2009/0188086-8). (grifamos)

De mesma forma, a decisão do STJ do ano de 2010, desta vez para serviços de informática, como a seguir:



Recurso Especial. Tributário. ISS. LC 116/2003. Serviço de informática. Competência para sua cobrança. **Fato gerador. Local do estabelecimento do prestador. Presença de unidade econômica ou profissional** (REsp 1.195.844/DF – 2010/0097356-3). (grifamos)

Merece destaque a decisão do STJ que enfrenta a situação de estabelecimento com unidades em dois Municípios distintos. Nesse caso, considera-se, para a definição da competência tributária, o local da realização do núcleo da atividade prestada – a atividade fim, sendo irrelevantes para a definição da competência tributária as atividades meio, senão vejamos:

Tributário. ISS. Competência. Município local da prestação do serviço. Desenvolvimento da atividade fim. **1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento). 2. Considera-se como local do estabelecimento prestador a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. 3. No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo. 4. A jurisprudência do STJ afirma que, ‘envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao direito tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência (AgRg no REsp 1.251.753/ES).** (grifamos)

No seguinte julgado, de 2020, o STJ reitera que a competência tributária é definida pela caracterização do chamado estabelecimento prestador, que é o local onde o contribuinte efetivamente desenvolve a atividade de prestar serviços, que é o núcleo da hipótese de incidência, situação esta que se amolda à atividade de elaboração de projetos de arquitetura realizada no domicílio fiscal da empresa de arquitetura e urbanismo, independente do Município onde será realizada a execução da obra. Assim é a ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO Art. 1.022 DO CPC/2015. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284 /STF. ISS. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. 1. A parte sustenta que o art. 1.022 do CPC/2015 foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assevera apenas ter oposto Embargos de Declaração no Tribunal a quo, sem indicar as matérias sobre as quais deveria pronunciar-se a instância ordinária, nem demonstrar a relevância delas para o julgamento do feito (Súmula 284 /STF). **2. Para fins de definição do lugar do fato gerador do ISS e do Município competente para exigi-lo, a Primeira Seção, em Recurso Especial repetitivo (art. 543-C do CPC), entendeu que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (arts. 12 do DL 408/1968 e 3º da LC 116/2003).** 3. Cuida-se, na origem, de Ação Ordinária ajuizada pela Fundação Cesgranrio contra o Distrito Federal, visando a declaração de inexistência de relação jurídico-



tributária entre as partes, mais especificamente quanto ao ISS oriundo da execução do contrato 19/2016, firmado com o Inep, compreendendo a prestação de serviços de aplicação, processamento e análise de resultados da Avaliação Nacional de Alfabetização. **4. In casu, conforme consta do acórdão recorrido, o serviço foi prestado pela Fundação Cesgranrio em seu estabelecimento localizado no Município do Rio de Janeiro/RJ. Não importa se, para a entrega do serviço, tenha sido necessário colher dados em todo o território nacional, já que é próprio do serviço de pesquisa e estatística a coleta de dados em espaço territorial de grande abrangência. 5. Também não deve ser levado em conta, para definição do fato gerador do ISS, o domicílio do tomador/beneficiário dos serviços.** Assim, irrelevante o fato de o INEP ter sede no Distrito Federal. 6. Agravo Interno não provido (STJ, AgInt no REsp 1810835/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/05/2020, DJe 02/06/2020). (grifamos)

Diretamente relacionado ao tema objeto da presente Nota Técnica, oportuno colacionar a ementa do julgamento realizado no ano de 2017 pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, como a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. ISS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE ARQUITETURA. ELABORAÇÃO DE PROJETOS ARQUITETÔNICOS. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. LC Nº 116 /03. Embora afirme na inicial ter como objeto social a "prestação de serviços de engenharia", o contrato social demonstra que presta "Serviços de Arquitetura", sem fornecimento de material. **As notas fiscais trazidas aos autos dizem respeito apenas à elaboração de projetos arquitetônicos, não referindo acompanhamento ou fiscalização de obras. Inserem-se os serviços prestados no subitem 7.03 da lista de serviços anexa à LC Municipal nº 07/73, com redação idêntica ao subitem 7.03 da Lista Anexa à LC nº 116 /03, e não no subitem 7.19. Nessa hipótese, a competência para a cobrança de ISS é do Município de Porto Alegre, onde os serviços (projetos) são efetivamente desenvolvidos. Mesmo que aja deslocamento de mão-de-obra e equipamentos para o Município em que o projeto arquitetônico será executado, para os levantamentos de praxe, com retorno ao escritório da empresa localizado em Porto Alegre, onde o trabalho será desenvolvido, é este o competente para a cobrança do ISS. Além de ser a sua sede, onde possui estabelecimento e domicílio, é também o local em que efetivamente foi prestado o serviço de elaboração de projetos arquitetônicos. Ainda que tenham os contratos apresentados previsão de fiscalização e assessoramento técnico, isto só ocorreria "quando solicitado pelo cliente", ou reservando-se "o direito de fiscalizar a execução de sua obra quando realizada por terceiros", não há como enquadrar a situação no item 7.19 da lista anexa à LC, pois nem ao menos há demonstração nos autos de que isso tenha ocorrido, sendo o ônus probatório da autora. Precedentes do STJ e desta Corte. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70073706095, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 21/06/2017). (grifamos)**

Corroborar a tese da competência do Município onde se localiza o estabelecimento da prestadora de serviços a seguinte decisão do TJRS de 2021:



APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ISS FIXO MENSAL COBRADO PELO MUNICÍPIO DE GRAVATAÍ DA EMBARGANTE, ARQUITETA COM ENDEREÇO PROFISSIONAL NO MUNICÍPIO DE ESTRELA, LOCAL ONDE PRESTA SEUS SERVIÇOS. ILEGITIMIDADE DO ENTE TRIBUTANTE. PROJETO ELABORADO PELA CONTRIBUINTE PARA OBRA EM GRAVATAÍ QUE NÃO AUTORIZA A COBRANÇA DE ISS FIXO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE À CONCLUSÃO DAQUELA, MORMENTE POR INEXISTIR DEMONSTRAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS NAQUELE MUNICÍPIO. SENTENÇA QUE EXTINGUIU O FEITO EXECUTIVO MANTIDA. CONDENAÇÃO DO EMBARGADO AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAUSALIDADE E DA SUCUMBÊNCIA. VERBA ARBITRADA NA SENTENÇA QUE ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM OS VETORES PREVISTOS NOS §§ 2º E 8º DO ART. 85 DO CPC/2015. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. (TJ-RS - AC: 70085106276 RS, Relator: Miguel Ângelo da Silva, Data de Julgamento: 24/11/2021, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: 29/11/2021). (grifamos)

Ainda, a recente decisão do TJRS de 2024. Note-se:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE ARQUITETURA. COMPETÊNCIA E LEGITIMIDADE ATIVA. A competência e legitimidade ativa para o ISS incidente sobre serviços de arquitetura é definida pelo cotejo do art. 3º, caput e inciso III, com o art. 4º, ambos da Lei Complementar 116/03. De regra, o tributo é devido no local do estabelecimento prestador, onde o contribuinte desenvolva a atividade de forma permanente ou temporária, e que configure unidade econômica ou profissional, como o caso do da prestação de serviço de arquitetura puro e simples (subitem 7.01 da lista anexa à LC 116/03). As exceções são regradas nos incisos do referido art. 3º, as quais, usualmente, derrogam o critério do estabelecimento prestador pelo critério do local em que efetivamente executado o serviço, como na hipótese de "acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo" - (item 7.19 da lista anexa à LC 116/03). Caso dos autos em que a parte embargante foi contratada para a prestação dos serviços de (I) elaboração do projeto arquitetônico e (II) execução do projeto arquitetônico, mas em que a construção sequer saiu do chão, não se podendo compreender como prestado o serviço de acompanhamento e fiscalização da obra (subitem 7.19), que justificaria a competência do Município de Santa Clara para a exigência, mas sim da simples prestação do serviço de arquitetura, para o qual é competente o local do estabelecimento da prestadora (Município de Lajeado). RECURSO DESPROVIDO. (TJ-RS - Apelação Cível: 5002419-65.2018.8.21.0017 OUTRA, Relator: Eliane Garcia Nogueira, Data de Julgamento: 24/04/2024, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 30/04/2024). (grifamos)

Assim, pelo visto acima na jurisprudência, em que pese o tema sobre a tributação do



ISSQN seja bastante controvertido gerando insegurança jurídica e transtornos aos Arquitetos e Urbanistas e, muitas vezes, até mesmo a cobrança em duplicidade do tributo, é fato que existem diversos posicionamentos dos Tribunais Regionais e do STJ que ratificam a determinação contida nos dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003 no que se refere ao Município competente tributário para a exigência do imposto.

III - DAS CONCLUSÕES

Pelo apresentado na presente Nota Técnica a Comissão de Exercício Profissional do CAU/RS – CEP-CAU/RS conclui:

- 1) Alguns Municípios do Estado do Rio Grande do Sul têm exigido o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, na hipótese de realização da atividade de projeto, mesmo que este projeto tenha sido elaborado em Município distinto, no qual está efetivamente situado estabelecimento da pessoa jurídica de Arquitetura e Urbanismo;
- 2) O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – constitui-se uma das mais importantes fontes de receita dos Municípios brasileiros. Tanto que na maioria das cidades ele realmente é o carro chefe da arrecadação, ao lado do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI;
- 3) A cobrança do ISSQN é atualmente regulamentada pela Lei Complementar nº 116/2003, posteriormente alterada pelas Leis Complementares n^{os} 157/2016, 175/2020 e 183/2021. Na Lei Complementar são especificados os serviços que devem ser considerados como fato gerador do ISSQN e definido qual Município deve ser o sujeito ativo competente para cobrança do imposto;
- 4) A Lei Complementar nº 116/2003, define: Fato gerador, como sendo o serviço prestado sobre o qual incidirá a cobrança do imposto; Sujeito ativo, como sendo o Município responsável pela cobrança do imposto; e, Sujeito passivo, a empresa ou o profissional autônomo responsável pelo recolhimento do tributo;
- 5) Sobre fato gerador, a Lei Complementar estabelece a relação dos serviços considerados como fato gerador da cobrança do ISSQN, aqueles constantes na lista anexa à Lei Complementar, e, no que se refere a área de interesse desta Nota Técnica, de forma específica o item 7 da lista - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres;
- 6) No contexto da prestação de serviços de Arquitetura e Urbanismo, somente sobre os serviços relacionados no item 7 da lista de serviços, haverá a obrigação tributária de recolhimento do ISSQN;
- 7) O art. 3º da Lei Complementar define as regras que determinam o local do pagamento do imposto e essas regras são as únicas regras válidas para todos os Municípios do Brasil. Isso porque esta é uma matéria exclusiva da Lei Complementar, não podendo tal definição ser modificada por normativo



municipal;

8) Nesse contexto, as regras para o pagamento do ISSQN previstas na Lei Complementar nº 116/2003 e suas alterações, são as seguintes:

a) regra geral: imposto devido no local do “estabelecimento prestador” ou, na falta do estabelecimento, no local do “domicílio do prestador”. Essa regra é extraída da parte inicial do caput do artigo 3º;

b) regra específica: imposto devido no local da execução dos serviços. Essa regra é extraída da parte final do caput do artigo 3º e seus XXV incisos, dos quais no âmbito de atuação da Arquitetura e Urbanismo interessam especialmente os incisos III, IV, V, VII e XIII;

c) regra condicional (reversão do Município titular do ISSQN) prevista no §4º do art. 3º da Lei Complementar): imposto devido no local do “estabelecimento do tomador” dos serviços, na hipótese de descumprimento, por parte do Município de origem do prestador, do dispositivo legal que estabelece uma carga tributária mínima de 2% do valor da prestação dos serviços, com exceção desta regra aos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar.

9) A Lei Complementar definiu o regramento legal e atualmente em vigor sobre a competência tributária para a exigência do ISSQN e, como norma cogente, é dever da Administração Pública sua fiel aplicação. Isso porque os poderes administrativos são instrumentos da Administração Pública, a serem utilizados nos limites da lei, para a consecução de sua finalidade principal: o interesse público;

10) Nesse contexto, tanto o excesso de poder como o desvio de poder podem configurar crime de abuso de autoridade, quando o agente público incidir numa das infrações previstas na Lei Federal nº 13.869/2019, hipótese em que ficará sujeito responsabilidade administrativa e penal, podendo ainda responder civilmente, se de seu ato resultarem danos patrimoniais;

11) A Lei Federal nº 12.378/2010, que regulamenta o exercício da Arquitetura e Urbanismo, bem como as Resoluções pertinentes emitidas pelo CAU/BR são as normas que evidenciam e delimitam as atribuições profissionais, distinguindo a atividade de projeto da atividade de execução;

12) O Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Brasil (CAU/BR), no exercício das competências e prerrogativas de que tratam o art. 28, inciso I da Lei nº 12.378/2010, aprovou a Resolução nº 21 de 05 de abril de 2012, que dispõe sobre as atividades e atribuições profissionais do Arquiteto e Urbanista, resta consignada conceitualmente uma separação clara do que significa realizar a atividade de projeto e o que significa realizar a atividade de execução;

13) A atividade de projeto e a de execução de obra tratam-se de serviços divisíveis e autônomos, sendo assim a atividade de projeto dissociada da execução da obra, caracterizado o projeto como sendo um trabalho intelectual que é realizado nas dependências do escritório, restando claro, portanto, que o Município competente



para a cobrança de ISSQN é o do estabelecimento do Arquiteto e Urbanista;

- 14) Pela interpretação direta da norma contida na Lei Complementar e dos conceitos técnicos dos serviços de projeto e de execução, tem-se que o serviço de **elaboração de projetos** não se encontra entre os descritos nos subitens que determinam a competência tributária pela regra específica (incisos do art. 3º da Lei Complementar), de onde se conclui que o Município tributante do ISSQN incidente sobre a prestação desse serviço é o do local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, conforme a regra geral prevista na parte inicial do *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003;
- 15) Assim, a exigência de recolhimento de ISSQN no Município de execução de obra tendo como fato gerador a realização da atividade de projeto, e, sendo este Município distinto daquele no qual se localiza o estabelecimento do prestador de serviços, configura a dupla tributação, uma vez que o pagamento do tributo pela atividade de projeto será evidentemente e legalmente exigido pelo Município do estabelecimento do prestador de serviços, nos termos dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003;
- 16) Diante da evidente importância da receita obtida pelos Municípios com a cobrança do ISSQN, é natural e até mesmo esperado que se verifique a existência de conflitos envolvendo a correta definição do Município que possui a aptidão legal para cobrar o imposto, evitando-se o recolhimento em duplicidade do imposto pelo prestador de serviços e resultando muitas vezes em disputas legais que deverão ser resolvidas pelo Poder Judiciário;
- 17) Nesse cenário, mesmo estando presente a regra geral com a expressa definição legal sobre a competência para a exigência do tributo e as exceções à regra geral, todas igualmente previstas na Lei Complementar nº 116/2003, torna-se necessário visitar a jurisprudência dos Tribunais sobre o tema, com especial olhar para a posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ;
- 18) Conforme jurisprudência, em que pese o tema sobre a tributação do ISSQN seja bastante controvertido gerando certa insegurança jurídica e transtornos aos Arquitetos e Urbanistas e, muitas vezes, até mesmo a cobrança em duplicidade do tributo, é fato que existem diversos posicionamentos dos Tribunais Regionais e do STJ que ratificam a determinação contida nos dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003 no que se refere ao Município com competência tributária para a exigência do imposto;
- 19) A realização de cadastro de contribuinte em Município distinto do Município onde se localiza o estabelecimento do prestador de serviço não pode ser obrigatória, conforme posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1167509, que transitou em julgado em 05/06/2021, dando origem ao Tema 1020-STF;
- 20) Nesse contexto fático, a CEP recomenda que o CAU/RS possa promover a divulgação deste posicionamento da Corte Constitucional, de modo a conscientizar os Arquitetos e Urbanistas, a sociedade civil e os Municípios de que estes últimos não podem obrigar o profissional não estabelecido no seu território a ter cadastro



de contribuinte, ou mesmo impor ao tomador de serviços a retenção do ISSQN;

- 21) Por fim, a CEP recomenda que a atuação do CAU/RS sobre a competência tributária para a cobrança do ISSQN possa ocorrer no âmbito político/institucional, mediante divulgação desta Nota Técnica que reflete o posicionamento do Conselho sobre o tema, bem como realize ações orientativas aos Arquitetos e Urbanistas do Rio Grande do Sul, para que cada um adote, individualmente, as medidas que entenderem cabíveis, além de Ações Administrativas junto aos Municípios que atuem de forma contrária ao entendimento do Conselho.

É a Nota Técnica.

Porto Alegre/RS, 08 de agosto de 2024.

COMISSÃO DE EXERCÍCIO PROFISSIONAL DO CAU/RS – CEP-CAU/RS

Alexandre Noal dos Santos – Gerente Jurídico do CAU/RS

Cezar Eduardo Rieger – Coordenador Jurídico do Contencioso do CAU/RS