

Processo: SPU - P022102/2021.
Consulente: TELTRONIC BRASIL LTDA.
Assunto: Consulta sobre a legislação tributária

EMENTA: Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Locação de bens móveis associada a prestação de serviço. Não incidência do ISSQN sobre a atividade locatícia. Tributação dos serviços previstos na Lista de Serviços. Responsabilidade do substituto tributário reter o tributo e repassar ao Município para o qual o ISSQN é devido.

1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta à Administração Tributária formulada por **TELTRONIC BRASIL LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade empresária limitada, sediada na cidade de São Paulo/SP, na Rua Butantã, n.º 461, Conj. 91/92, 9º andar, Edifício Butantã, Bairro Pinheiros, CEP 05424-140, inscrita no CNPJ sob o n.º 03.316.088/0001-43, por intermédio do seu procurador, Adolfo Wilson Rocha Ciríaco, CPF n.º 009.959.723-38, conforme instrumento de mandato acostado aos autos, a fim de obter manifestação formal desta Secretaria para que seja prestado esclarecimento acerca das questões adiante apresentadas, aduzindo, para tanto, o seguinte:

Que é uma locadora de aparelhos de radiocomunicação e, em novembro de 2019, foi vencedora do Pregão Eletrônico n.º 20180011/SSPDS, Contrato Administrativo n.º 23/2019 SSPDS, SACC n.º 1111654, Processo VIPROC n.º 05273930/2019, tendo pactuado com a Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social do Estado do Ceará (SSPDS) a locação de um Sistema de Radiocomunicação Digital (SRD), para ser utilizado pelo referido órgão estadual.

De acordo com a consulente, o referido instrumento firmado com a SSPDS corresponde a um contrato de locação de equipamentos de radiocomunicação e que, segundo a Lei Complementar Federal n.º 116/2003 e a Lei Complementar Municipal n.º 159/2013, não há previsão de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, estando, portanto, isento do pagamento do referido imposto municipal.

Argumenta a consulente que algumas obrigações acessórias e gratuitas, inerentes a realização da obrigação principal, poderiam ser, em tese, erroneamente interpretadas como locação de serviços, vindo a ser tributadas.

Que o contrato celebrado com a SSPDS possui o seguinte objeto: Locação, implantação, treinamento, assistência a operação e instalação com fornecimento de materiais, para um sistema de radiocomunicação digital (SRD) de padrão aberto, que comporá o Sistema Estadual de Radiocomunicação Digital do Estado do Ceará.

Que, além da locação dos bens móveis, haverá obrigações acessórias e gratuitas, inerentes a obrigação principal, como o treinamento dos usuários, a implementação, instalação e a assistência técnica do equipamento locado, que podem ser interpretadas como “locações de serviços”, vindo a ser tributadas.

Que todas as obrigações acessórias serão gratuitas e que não haverá cobrança individualizada das obrigações acessórias, pois são obrigações instrumentais e necessárias para o desenvolvimento da obrigação principal, que é a locação.

Que é sediada no município de São Paulo/SP e que, por força do art. 3.º da Lei Complementar n.º 116/2003, o ISS, com exceção dos casos previstos nos itens II a XXV do mesmo artigo, sempre deve ser recolhido no município do estabelecimento do prestador de serviços.

Argumenta, ainda, que os serviços por ela executados, ainda que estivessem sujeitos à incidência do ISS, o tomador não poderia realizar a retenção na fonte, salvo se: (I) o ISS for devido no município do tomador do serviço e estiver na condição de responsável tributário definido no art. 6.º da LC n.º 116/2003; (II) o serviço prestado estiver descrito nos itens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 da lista anexa da Lista de Serviços.

Por fim, declara que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta.

Eis o relato dos fatos pertinentes à consulta em apreço.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Da Consulta

Sobre o instituto da consulta, o artigo 27 da Lei Complementar n.º 159, de 23/12/2013 (Código Tributário do Município-CTM), prevê que é facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.

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

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____

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

“Art. 177. Não serão aceitas as consultas:

I - que versarem sobre dispositivos expressos da legislação tributária ou sobre tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal;

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

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

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

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

Após a análise da consulta ora analisada, verificou-se a sua adequação quanto ao cumprimento das condições e requisitos para sua admissão.

2.2. Da Legislação aplicável à espécie

Segue adiante trechos dos diplomas normativos que abordam a situação tratada na consulta em apreço:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(. . .)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____

LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

“Art. 1.º 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.

(...)

§ 4.º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

(...)

Art. 3.º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

(...)

Art. 4.º 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.

(...)

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

(...)

§ 2.º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31/07/2003.

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.

(...)

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

(...)

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).

(...)

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Subseção I - Dos Substitutos Tributários

Art. 230. São responsáveis pela retenção na fonte e pelo recolhimento do ISSQN devido ao Município de Fortaleza, na qualidade de substituto tributário, as seguintes pessoas estabelecidas neste Município, ainda que imunes, isentas ou amparadas por qualquer outro benefício fiscal:

I - os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público, em relação aos serviços tomados ou intermediados; (Inciso com redação dada pelo art. 16 da Lei Complementar nº 241, de 22 de novembro de 2017)

REGULAMENTO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

DECRETO N.º 13.716, de 22/12/2015

Seção II - Do local de Incidência

Art. 593. 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.

(...)

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____

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

§ 6º A unidade econômica ou profissional, prevista no § 5º deste artigo é o local onde a prestação de serviço é realizada e é configurada pela manutenção no local de pelo menos um dos seguintes elementos:

I - centro de atividade com estrutura idônea, considerando os instrumentos humanos e materiais, para a realização integral, de modo autônomo, de serviços no local;

II - estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível para as atividades desenvolvidas;

III - inscrição cadastral do local em órgãos ou entidades públicas competentes;

IV - indicação do local como domicílio tributário para efeito de outros tributos;

V - permanência ou ânimo de permanecer no local para a exploração de atividade econômica ou profissional;

VI - divulgação do endereço em impressos, formulários ou correspondência, em contrato de locação do imóvel, em propaganda ou publicidade, em contas de telefone, de energia elétrica, de água, de gás, de internet ou similares.

Subseção III - Das Especificidades da Incidência do ISSQN sobre os Serviços previstos nos Subitens 7.2 e 7.5

Art. 582. Para fins de incidência do ISSQN sobre os serviços previstos no subitem 7.2 da lista do Anexo I deste Regulamento, são consideradas obras de construção civil e assemelhadas:

I - a edificação ou estruturação de prédios destinados à habitação e instalação de estabelecimentos industriais, comerciais e de prestação de serviços, bem como a construção ou montagem nos referidos prédios, respectivamente, de estruturas de concreto armado ou metálicas;

II – (*omissis*)

Art. 584. Não são considerados serviços de construção civil e assemelhados:

I – (omissis);

(...);

V - a administração de obras de terceiros, quando a construção for realizada sob a responsabilidade dos proprietários ou adquirentes que pagam o custo integral da obra, sejam eles condomínio ou não;

Seção II – Do local da Incidência

Art. 593. 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.

§ 1º Constitui exceção ao previsto no *caput* deste artigo a prestação dos seguintes serviços, cujo imposto será devido no local:

I - (omissis);

II – (omissis);

III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos nos subitens 7.2 e 7.17 da lista do Anexo I deste Regulamento;

Seção IV – Das Alíquotas do Imposto

Subseção I – Das Disposições Gerais

Art. 667. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza será calculado por meio da aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo, de acordo com a natureza dos serviços prestados:

I – (omissis);

II - 3% (três por cento) sobre os serviços constantes nos subitens dos itens 4 e 5 e dos subitens 7.2, 7.4, 7.5 e 13.4 da lista de serviços constante do Anexo I deste Regulamento;

III - 5% (cinco por cento) sobre os demais serviços constantes da lista de serviços constante do Anexo I deste Regulamento.

De acordo com os termos formulados na consulta em apreço, o serviço prestado pela consulente pode estar enquadrado em um dos seguintes itens da Lista de Serviços, a saber:

ANEXO I – LISTA DOS SERVIÇOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Subitem 7.2. 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).

Subitem 17.11. Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

2.3. Do Contrato

Como se lê na nota técnica produzida pela consulente (ANEXO II), documento em anexo, o contrato celebrado com a SSPDS possui o seguinte objeto:

A Teltronic Brasil Ltda e a Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social do Ceará firmaram contrato visando a LOCAÇÃO, IMPLANTAÇÃO, TREINAMENTO, ASSISTÊNCIA A OPERAÇÃO E INSTALAÇÃO COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS, PARA UM SISTEMA DE RADIOCOMUNICAÇÃO DIGITAL (SRD) DE PADRÃO ABERTO, QUE COMPORÁ O SISTEMA ESTADUAL DE RADIOCOMUNICAÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ.

A obrigação principal da Teltronic, como contratada, é a de executar o objeto em conformidade com as condições do instrumento de contrato, efetuando a instalação de um Sistema de Radiocomunicação Digital (SRD) para ser utilizado em regime de LOCAÇÃO pela SSPDS suas vinculadas (Polícia Militar, Polícia Civil, Bombeiros e Perícia Forense).

Além da locação, dos bens móveis, haverá o treinamento dos usuários, a implementação, instalação e a assistência técnica do equipamento locado, conforme estabelecido nos itens 9, 10 e 11 do Termo de Referência do Pregão (ANEXO III).

Para análise do mencionado contrato e da matéria consultada, foi designado Auditor do Tesouro Municipal desta Secretaria, cuja manifestação foi a seguinte:

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____

6	Locação de equipamentos – serviço de locação de equipamentos, implantação, treinamento e assistência à operação de terminais móveis.	Und.	1.706	R\$ 10.450,86	R\$ 17.829.167,16
7	Locação de equipamentos – serviço de locação de equipamentos, implantação, treinamento e assistência à operação de acessórios para terminais portáteis para motocicleta.	Und.	500	R\$ 7.661,50	R\$ 3.830.750,00
8	Locação de equipamentos – serviço de locação de equipamentos, implantação, treinamento e assistência à operação de acessórios para terminais portáteis.	Und.	4.204	R\$ 10.342,81	R\$ 43.481.173,24
9	Locação de equipamentos – serviço de locação de equipamentos, implantação, treinamento e assistência à operação de repetidoras digitais transportáveis.	Und.	5	R\$ 41.514,25	R\$ 207.706,25
10	Serviço de montagem – serviço de montagem de torres autoportantes.	Und.	166	R\$ 56.269,50	R\$ 9.430.737,00
TOTAL DO LOTE					R\$ 118.577.503,96

ANEXO II – NOTA TÉCNICA

Para atingimento da obrigação contratual, Teltronic Brasil Ltda está disponibilizando um Sistema de Radiocomunicação Digital padrão TETRA, composto principalmente por:

- Um Sistema Controlador Central, responsável por todo o gerenciamento automático da rede de radiocomunicação;
- Um sistema de Estações Repetidoras ou Estações Rádio Base (ERBs) para a Capital e Região Metropolitana, responsável pela propagação automática do sistema de rádio comunicação de forma a permitir que os terminais (fixos, móveis e portáteis) se comuniquem entre si;
- Um sistema de Estações Repetidoras ou Estações Rádio Base (ERBs) para o interior do estado, responsável pela propagação automática do sistema de rádio comunicação de forma a permitir que os terminais (fixos, móveis e portáteis) se comuniquem entre si;
- Um sistema de consoles de despacho, localizado no CIOPS – Centro Integrado de Operação de Segurança, da SSPDS, operado pela SSPDS, para que após um chamado através do telefone 190, o despachante do CIOPS possa se comunicar com a viatura mais próxima para atendimento da ocorrência, realizado pela guarnição;

Processo SPU – P022102/2021

- e) *Um conjunto de terminais digitais fixos, que são instalados nos batalhões de Polícia Militar, Delegacias de Polícia Civil, Quartéis do Corpo de Bombeiros e sede da Perícia Forense, de maneira que os seus colaboradores (policiais militares, civis, bombeiros e peritos forenses) possam se comunicar através do sistema de radiocomunicação Tetra;*
- f) *Um conjunto de terminais digitais móveis, que são instalados nas viaturas das Polícias Militar, Civil, Bombeiros e Perícia Forense, de maneira que os seus respectivos colaboradores (policiais militares, civis, bombeiros e peritos forenses) possam se comunicar através do sistema de radiocomunicação Tetra;*
- g) *Um conjunto de terminais digitais portáteis, que são distribuídos aos batalhões de Polícia Militar, Delegacias de Polícia Civil, Quartéis do Corpo de Bombeiros e sede da Perícia Forense, de maneira que os seus respectivos colaboradores (policiais militares, civis, bombeiros e peritos forenses) possam se comunicar através do sistema de radiocomunicação Tetra;*

ANEXO III

9.2. EXECUÇÃO DO PROJETO

9.2.1.1. *Este projeto deverá conter um CRONOGRAMA detalhado que respeitará os prazos da TABELA DE PRAZO DE ENTREGA DE IMPLANTAÇÃO, entregues na proposta comercial, como também todos os subitens necessários para implantação e funcionamento de cada item contratado pela CONTRATANTE.*

9.2.2. *A CONTRATADA deverá ser responsável pelas seguintes atividades durante a execução do projeto:*

9.2.2.1. *Implantação e logística (para operações de desenvolvimento, instalação, manutenção e treinamento – documentação);*

9.2.2.2. *Controle da cadeia de fornecimento de serviços;*

9.2.2.3. *Atividades técnicas (ativação e aceitação);*

9.2.2.4. *Administração e controle das empresas Subcontratadas;*

9.2.2.5. *Implementar todas as atividades do projeto a fim de auxiliar a equipe do projeto em estabelecer relações eficientes com o CONTRATANTE;*

9.2.2.6. *Fornecimento do Serviço de comunicação, gerenciamento e manter o acordo de nível de serviço.*

9.3. LOCAL E PRAZO MÁXIMO DOS BENS

9.3.1. A CONTRATADA deverá ter uma de suas unidades domiciliada no município de Fortaleza e/ou Região Metropolitana, estado do CEARÁ. Qualquer equipamento necessário para a prestação de serviço, objeto deste termo de referência, deverá ser comprado e importado por esta unidade, garantindo, assim que os impostos do ICMS sejam recolhidos dentro do estado do Ceará. Tais quais os municipais, na prestação de serviço, para a cidade de Fortaleza.

9.4. SERVIÇO DE IMPLEMENTAÇÃO

9.4.1. Caberá a CONTRATADA à responsabilidade sobre a instalação mecânica, elétrica e integração de todos os equipamentos do Sistema de Radiocomunicação Digital Ofertada.

9.4.1.1. Deverão ser realizados os seguintes serviços de implementação da rede:

9.4.1.2. Preparação de projeto de toda a rede

9.4.1.3. Preparação do projeto de cada sitio.

9.4.1.4. Instalação de todos os equipamentos propostos.

9.4.1.5. Realização do comissionamento de todos os equipamentos propostos.

9.4.1.6. Instalação de todos os softwares necessários para o perfeito funcionamento da rede.

9.4.1.7. Realização de todos os procedimentos para aceitação da rede.

9.4.1.8. Instalação e configuração dos terminais.

10. TREINAMENTO.”

O proponente deverá apresentar em sua proposta, um programa de treinamento completo para técnicos da SSPDS, visando a operação dos equipamentos, incluindo as estações fixas, móveis, portáteis, despacho, gerenciamento e supervisão.

Através de aulas teóricas e práticas, bem como capacitar servidores pela SSPDS para serem monitores, funcionando como multiplicadores do processo de treinamento de outros usuários. Este programa de treinamento deverá ser realizado em Fortaleza e estar concluindo até 45 (quarenta e cinco) dias, após o término das instalações do sistema, devendo ser estruturados conforme as definições abaixo.”

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____

No tocante a interpretação das normas em cotejo com as cláusulas do mencionado contrato, o Auditor do Tesouro designado para análise da consulta asseverou o seguinte:

“O parágrafo único do art. 116 do CTN foi introduzido em nosso ordenamento jurídico pela LC nº 104/2001 e teve como objetivo permitir à autoridade fiscal desconsiderar os atos ou negócios aparentes, que serviram de disfarce para ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo.

Em determinadas situações, pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no sentido de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-formal que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

De acordo com preceptivo em apreço, o que se permite à autoridade fiscal é, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Desse modo, passaremos a demonstrar que as operações retratadas no Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS não condizem com os fatos efetivamente ocorridos, e que ensejam a aplicação das regras jurídicas de tributação atinentes ao ISS.

Em sua petição, a consulente relata que:

- 1. O objeto do contrato é a locação de equipamentos de radiocomunicação e que, por tratar-se de locação de bens móveis, não estaria sujeito à cobrança do ISS.*
- 2. Além da locação, dos bens móveis, haverá o treinamento dos usuários, a implementação, instalação e a assistência técnica do equipamento locado.*
- 3. Todas as obrigações acessórias serão gratuitas. Não haverá qualquer cobrança individualizada das obrigações acessórias, pois são obrigações instrumentais e necessárias para o desenvolvimento da obrigação principal, que é a locação.*
- 4. As obrigações acessórias não se tratam “produtos” autônomos, ofertado pela consulente que auferirá mais riqueza em cada execução. Muito pelo contrário. As obrigações acessórias somente são necessárias para o regular funcionamento dos radiocomunicadores.*
- 5. Trata-se de equipamentos tecnológicos que, por óbvio, precisam de instalação, manutenção e assistência técnica, aos quais somente a consulente, proprietária dos equipamentos, poderá realizar.*

Conforme disposto na Súmula Vinculante nº 31/STF, “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

O **Supremo Tribunal Federal**, no debate de aprovação da **Súmula Vinculante nº 31**, na qual foi definida a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, fixando o conteúdo e o alcance de sua decisão, estabeleceu as seguintes premissas:

1. **Quando há contrato de locação de bens móveis e ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de bens móveis continua não suportando o imposto. O serviço, sim.**
2. **Em operações mistas, na qual há locação de bens móveis conjuntamente com a prestação de serviço, sobre a primeira operação não há incidência do ISS, mas sobre a segunda operação sim.**

O Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, consolidou o seguinte entendimento acerca da aplicação das regras jurídicas de tributação a serem impostas às denominadas **“operações mistas”**, nas quais coexistem a locação de bens móveis com a prestação de serviço:

1. Com efeito, a Suprema Corte também já decidiu que **'se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.'** (STF - AgRg-RE-AG 656.709 - Relator: Ministro Joaquim Barbosa - DJe 08.03.2012).
2. **Uma vez demonstrado tratar-se de locação mista de bens móveis, evidenciada a concomitante prestação dos serviços descritos na lista anexa à Lei complementar nº 116/2003, caracterizadas estão as hipóteses de incidência previstas no citado diploma normativo, excluídas as receitas provenientes dos bens locados.**
3. Logo, no momento em que o Município proceder à cobrança do ISSQN, deverá cindir uma atividade da outra, sob pena de cobrar ISS sobre a parcela referente à locação.
4. Quando a atividade empresarial não seja puramente a locação de bens - isto é, se conjuntamente a ela for prestado algum serviço -, **a situação não permite a incidência do ISSQN sobre o todo, mas somente sobre a parcela da atividade que configure prestação de serviço, eis que somente sobre ela estará configurada concretamente a hipótese de incidência do tributo.**
5. Nos casos em que a empresa desenvolver atividade que conjugue a locação de bens móveis e serviços, **competirá à autoridade fiscal isolar a receita da locação do bem e decantar as receitas da atividade que se configura como prestação de serviço. E, por conseguinte, sobre aquela (locação de bens móveis) não incidirá o imposto em tela, enquanto que, sobre esta prestação de serviço, uma vez configurada concretamente a hipótese de incidência, sim.**

As decisões proferidas pelo STF e pelo STJ abordando a matéria sob enfoque, **guardam perfeita sintonia com as disposições normativas veiculadas pelo art. 1º da LC nº 116/2003**, o qual taxativamente declara que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, dispondo em seu § 4º que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado, podendo traduzir-se pela natureza dos elementos constitutivos da operação praticada pelo contribuinte.

Desse modo, para se identificar o subitem da lista em que determinada operação/serviço se enquadra, **o que é relevante é a sua natureza ou essência**, e não a denominação dada a ele, conforme dicção do § 4º do artigo 1º da LC nº 116/2003.

Da leitura das cláusulas contratuais acima transcritas, em cotejo com a norma federal que regula a cobrança do ISS e em sintonia com o posicionamento consolidado dos tribunais superiores, inferimos que:

1. O pacto celebrado entre a TELTRONIC e a SSPDS **não espelha a existência de uma locação pura e simples de bens móveis**, como afirma a consulente, o que elidiria a cobrança do ISS.
2. Pelo contrário, os itens “CLÁUSULA TERCEIRA – DO OBJETO – 3.1., CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA – subitem 11.10. – ANEXO I, ANEXO II – NOTA TÉCNICA, ANEXO III e respectivos subitens”, **demonstram, claramente, a existência de prestação de serviços junto à locação dos equipamentos de radiocomunicação.**
3. **Conforme se verifica pela leitura do contrato, não há mera locação de bens móveis, mas também prestação de serviços, fato suscetível de incidência de ISS.**

No seu parecer, o Auditor designado para análise da consulta, prossegue asseverando o seguinte:

“Feitas as considerações acima, passemos a uma análise sobre o enquadramento das operações descritas no Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS às hipóteses de incidência do ISSQN previstas na lista de serviços.

Operação	CNAE FISCAL	Item da Lista	Local Incidência	Alíquota
Serviço de montagem – serviço de montagem de torres autoportantes.	4221-9/04 - Instalação de torres para comunicação.	7.02	Local da prestação	3%
Implantação de sistema central de radiocomunicação.	4221-9/04 – Implantação de	7.02	Local da prestação	3%

Processo SPU – P022102/2021



Fortaleza

PREFEITURA

Finanças

	<i>estações e redes de comunicação.</i>			
<i>Implantação de rede de radiocomunicação.</i>	<i>4221-9/04 – Implantação de estações e redes de comunicação.</i>	<i>7.02</i>	<i>Local da prestação</i>	<i>3%</i>
<i>Implantação de console de despacho com AVL.</i>	<i>4221-9/04 – Implantação de estações e redes de comunicação.</i>	<i>7.02</i>	<i>Local da prestação</i>	<i>3%</i>
<i>Implantação de terminais fixos.</i>	<i>4221-9/04 – Implantação de estações e redes de comunicação.</i>	<i>7.02</i>	<i>Local da prestação</i>	<i>3%</i>
<i>Implantação de terminais móveis.</i>	<i>6190-6/99 - outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente</i>	<i>31.01</i>	<i>Local do estabelecimento prestador</i>	<i>5%</i>
<i>Implantação de acessórios para terminais portáteis para motocicleta.</i>	<i>6190-6/99 - outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente</i>	<i>31.01</i>	<i>Local do estabelecimento prestador</i>	<i>5%</i>
<i>Implantação de acessórios para terminais portáteis.</i>	<i>6190-6/99 - outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente</i>	<i>31.01</i>	<i>Local do estabelecimento prestador</i>	<i>5%</i>
<i>Implantação de repetidoras digitais transportáveis.</i>	<i>6190-6/99 - outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente</i>	<i>31.01</i>	<i>Local do estabelecimento prestador</i>	<i>5%</i>
<i>Assistência técnica dos equipamentos de radiocomunicação.</i>	<i>951260001 - Reparação e manutenção de</i>	<i>14.01</i>	<i>Local do estabelecimento prestador</i>	<i>5%</i>

Processo SPU – P022102/2021

	equipamentos de comunicação			
Treinamento	8599-6/99 Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente	8.02	Local do estabelecimento prestador	5%

Segundo a doutrina especializada, as obras de “**construção civil**”, a que se refere a lista de Serviços, compreendem não só as edificações propriamente ditas, **como também as atividades relacionadas aos vários campos de engenharia, quer civil quer eletrônica ou de telecomunicações**. A generalidade da expressão “construção civil”, como compreensiva de múltiplas espécies, apresenta-se, portanto, como nota característica da exegese do referido dispositivo legal (B. RIBEIRO DE MORAES, “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços”, pág.237 e seguintes).

Segundo a regulamentação do CONFEA é de se concluir que obra de engenharia resulta sempre da execução de um projeto de engenharia.

De acordo com o conteúdo exposto pela **Resolução nº1010/2005 do CONFEA**, pode-se chegar às seguintes definições:

1. *Obra de construção civil: Resultado material da execução ou operacionalização de projeto de engenharia visando obter: edificações; rodovias; pistas; pátios; terminais; aeroportos; heliportos; instalação de equipamentos, de dispositivos e componentes hidrossanitários, de gás, de prevenção e combate a incêndio; e instalações elétricas em baixa tensão para fins residenciais e comerciais de pequeno porte, de tubulações telefônicas e lógicas para fins residenciais e comerciais de pequeno porte.*
2. *Obra elétrica: Resultado material da execução ou operacionalização de projeto de engenharia visando obter: **instalações de equipamentos elétricos, eletrônicos, eletromecânicos**; sistemas de controle e automação; sistemas de controle automático de equipamentos; **instalações de equipamentos de engenharia da computação; sistemas de comunicação e telecomunicações.***

Conforme se verifica da leitura do contrato firmado ente a TELTRONIC e a SSPDS, a implantação do Sistema de Radiocomunicação Digital não se resume, apenas, a uma mera locação dos equipamentos a serem utilizados pela contratante, **mas se constitui de uma gama diversificada de serviços necessários ao pleno funcionamento do sistema como um todo.**

O sistema de Radiocomunicação Digital adquirido pela SSPDS constitui-se no que existe de mais moderno em matéria de comunicação digital, sendo amplamente utilizado pela polícia de diversos países, e sua **implantação e operacionalização exige uma apurada técnica de engenharia de telecomunicações**, o que reclama a contratação de técnicos altamente especializados para o atingimento desse objetivo.

Desse modo, **fica evidenciado que os bens fornecidos em regime de locação estão claramente segmentados da prestação de serviços, no que se refere ao seu objeto**, em razão da contrapartida financeira necessária à alocação desses profissionais para execução do contrato em sua integralidade.

Na locação pura de bens móveis a locadora fornece o bem a ser utilizado pelo locatário em plenas condições de funcionamento, sem a necessidade de nenhum serviço a ser disponibilizado sobre o bem locado para que seja utilizado por aquele.

A título de exemplo, tomemos o caso das locadoras de automóveis, que disponibilizam o bem em amplas condições de uso ao locatário e, caso apresente defeito, providenciam a sua imediata substituição, sem a necessidade de nenhuma intervenção de natureza técnica especializada.

Conforme quadro acima delineado, parte dos serviços descritos no Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS se subsume à hipótese de incidência prevista no subitem 7.02 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, **mais especificamente a execução de obras elétricas e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos**, excluídos de sua base de cálculo os equipamentos fornecidos em regime de locação, a teor do que dispõe o inciso I, § 2º, art. 7º do citado diploma normativo.

Os serviços capitulados no subitem 31.01 não são considerados obras de engenharia, conforma expressa disposição contida no inciso III do art. 584 do Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza.

Em relação ao treinamento a ser ministrado aos operadores e monitores dos equipamentos de comunicação, referidos serviços estão capitulados no subitem 8.02 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003.

O ANEXO I do Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS revela que a sua execução se dará em etapas devidamente segmentadas, com alocação de recursos financeiros a cada um dos seus níveis de serviços.

Logo, no momento em que o Município proceder à cobrança do ISSQN, deverá cindir os valores alusivos à locação dos equipamentos dos valores referentes aos serviços descritos no ANEXO I.”

No tocante ao aspecto especial da hipótese de incidência do ISS incidente sobre os serviços descritos no contrato administrativo 23/2019 – SSPDS, prossegue o Auditor:

“O tópico 9.3.1. do ANEXO III do contrato celebrado entre a TELTRONIC e a SSPDS declara que a CONTRATADA deverá ter uma de suas unidades domiciliada no município de Fortaleza e/ou Região Metropolitana, estado do CEARÁ.

“Desse modo, cumpre perquirir se a contratada, em cumprimento à disposição contida na norma contratual em apreço, efetivamente criou uma unidade econômica e profissional, a atrair a incidência da norma tributária do Município de Fortaleza, no tocante aos serviços cujo imposto é devido no local do estabelecimento prestador.

Em regra, no tocante ao aspecto espacial de sua hipótese de incidência, o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador, conforme delineado no art. 3º da Lei complementar nº 116/2003.

O Código Civil disciplina o conceito de estabelecimento em seu art. 1142, verbis: "Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária."

*Observe-se que, de acordo com o Código Civil, **o conceito de estabelecimento é caracterizado pela presença de bens e pelo exercício de atividade empresarial. Não pressupõe, sequer, instalações fixas e nem que a empresa realize todas suas atividades naquele ponto.** A exemplo do que há muito foi definido no direito internacional tributário, o conceito de "estabelecimento" inclui um local em que são exercidas parte das atividades do objeto social da empresa. A Lei Complementar nº 116/03, com propriedade, respeitou o conceito de estabelecimento do direito privado para delimitar as competências tributárias.*

Como se vê nas manifestações que precedem, o conceito de 'estabelecimento prestador' nutre-se, necessariamente, do requisito de se tratar de um estabelecimento apto à prestação de serviços. O que se pretende com a noção de "estabelecimento" é justamente vincular a unidade econômica que representa à realização efetiva de prestações típicas de "serviços", em conexão com sua posição jurídica e localização geográfica da atuação da pessoa jurídica.

Em resumo, conforme entendimento consolidado da doutrina e da jurisprudência, "Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínima, apta à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal, ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica - assim entendido aquele do estabelecimento prestador de serviço - atrairá a incidência da norma municipal respectiva."

Quanto aos serviços passíveis de tributação, o estabelecimento funcionará sempre como uma espécie de "força de atração" de todos os serviços prestados em conexão com este, quer pela atuação dos seus empregados, quer pela aplicação dos seus meios. A incidência do ISS dependerá dessa verificação prévia, quando seja possível atribuir-se o serviço ao estabelecimento.

Desse modo, para se verificar se sobre os serviços acima descritos, cujo imposto é devido no local do estabelecimento prestador, o ISS é devido ao Município de Fortaleza, se faz necessário averiguar a efetiva existência de estabelecimento prestador na base territorial deste Município, nos termos acima preconizados, o que, a nosso ver, mediante a instauração de procedimento de diligência fiscal.

Acaso constatada a existência de estabelecimento prestador nos parâmetros normativos acima indicados, o imposto será devido ao Município de Fortaleza.

Caso contrário, o ISS incidente sobre os serviços descritos nos subitens 8.02, 14.01 e 31.01 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 será devido ao Município de São Paulo."

3. CONCLUSÃO

Quanto ao questionamento feito pela consulente, no sentido de saber se as obrigações acessórias indicadas no contrato administrativo n.º 23/2019 – SSPDS poderão ser objeto de tributação pelo ISS, o Auditor designado para analisar a matéria, através de parecer carreado aos autos, posicionou-se da seguinte forma:

“As argumentações expendidas pela Consulente não se sustentam, tendo em vista que:

- Da leitura do interior teor do contrato firmado ente a TELTRONIC e a SSPDS, se extrai que a implantação do Sistema de Radiocomunicação Digital não se resume, apenas, a uma mera locação dos equipamentos a serem utilizados pela contratante, mas se constitui de uma gama diversificada de serviços necessários ao pleno funcionamento do sistema como um todo.***
- Desse modo, fica evidenciado que os bens fornecidos em regime de locação estão claramente segmentados da prestação de serviços, no que se refere ao seu objeto.***
- O Supremo Tribunal Federal, no debate de aprovação da Súmula Vinculante nº 31, na qual foi definida a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, fixando o conteúdo e o alcance de sua decisão, estabeleceu as seguintes premissas:***

1. **Quando há contrato de locação de bens móveis e ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de bens móveis continua não suportando o imposto. O serviço, sim.**
 2. **Em operações mistas, na qual há locação de bens móveis conjuntamente com a prestação de serviço, sobre a primeira operação não há incidência do ISS, mas sobre a segunda operação sim.**
- Posteriormente à edição da Súmula Vinculante nº 31, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, apreciando a matéria sob enfoque, consolidou o entendimento acima transcrito.
 - As decisões proferidas pelo STF e pelo STJ abordando a matéria sob enfoque, **guardam perfeita sintonia com as disposições normativas veiculadas pelo art. 1º da LC nº 116/2003**, o qual taxativamente declara que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.**
 - Feitas as considerações acima, cumpre ressaltar que **sobre a locação dos equipamentos que compõem o SISTEMA DE RADIOCOMUNICAÇÃO DIGITAL da SSPDS não ocorre a incidência do ISS**, por ausência de previsão na norma federal que regula o referido tributo (LC nº 116/2003).
 - **No entanto, sobre os serviços necessários à implantação e operacionalização do SISTEMA DE RADIOCOMUNICAÇÃO DIGITAL incide ISS, de acordo com a tabela transcrita no tópico de número 3 (três) deste parecer.**
 - Em relação ao aspecto espacial de sua hipótese de incidência, o **local de incidência do ISS sobre os serviços descritos no Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS é o transcrito na tabela delimitada no tópico de número 3 (três) deste parecer.**”

No tocante ao questionamento da consultante para saber se, caso o Município interprete pela incidência do ISS sobre as obrigações acessórias, o tomador do serviço (SSPDS) estaria caracterizado como responsável pela retenção e recolhimento do tributo, o Auditor do Tesouro Municipal sustenta em seu parecer o seguinte:

“ Em relação ao ISS incidente sobre os serviços descritos no Contrato Administrativo nº 23/2019 – SSPDS, **cujo imposto é devido ao Município de Fortaleza, de acordo com os termos propugnados neste parecer, a Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social do Estado do Ceará figura como substituto tributário, devendo reter o referido e tributo e repassá-lo a este Município, a teor do que dispõe o inciso I do art. 230 do Código Tributário do Município (LC nº 159/2013).**”

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

DESPACHO DO GERENTE DA CÉLULA DE ANÁLISE E INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS:

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

Paulo Sérgio Dantas Leitão
Célula de Análise e Informações Tributárias
CEINT

DESPACHO DO COORDENADOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:

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

Ney Lopes Barbosa Júnior
Coordenador de Administração Tributária
CATRI

DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS:

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

Flávia Roberta Bruno Teixeira
Secretária Municipal das Finanças
SEFIN

_____ Processo SPU – P022102/2021 _____



Fortaleza
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número 3P15EP9D

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 696567 e código 3P15EP9D

ASSINADO POR:

Assinado por: PAULO SERGIO DANTAS LEITAO:24327387304 em 16/07/2021 Assinado por: NEY LOPES BARBOSA JUNIOR em 16/07/2021

Assinado por: FLAVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA em 19/07/2021