



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

PARECER N° /2008

PROCESSO N°: 2008/161649

INTERESSADO: A. Moreno Indústria e Comércio Ltda.

ASSUNTO: Consulta sobre incidência de ISSQN

EMENTA: ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Serviço de locação de tratores (bens móveis). Serviço de transporte. Fornecimento de mão-de-obra (motorista ou operador). Incidência tributária. Vedação a emissão de documento fiscal.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **A. Moreno Indústria e Comércio Ltda.**, inscrita no CPBS com o nº 028.281-2 e no CNPJ com o nº 07.508.419/0005-21, requer parecer deste Fisco sobre a incidência do **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)** sobre a atividade de locação de tratores.

A Empresa informa ainda, que deseja saber se a atividade dela, realmente é isenta, conforme informação recebida por telefone.

A Consulente nada mais expôs sobre o seu pedido.

1.2 Da Consulta

Sobre o **instituto da consulta**, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal ao tratar do citado instituto, estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária ocorrida ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

Sobre estes dispositivos, a empresa não expôs nenhum entendimento prévio sobre o assunto consultado, o que, no entanto, não prejudica a consulta formulada.

O Código Tributário Municipal ao tratar ainda da consulta, estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se, que não foi encontrado entre as consultas já respondidas, caso análogo ao da Consulente.

Eis o **relatório**.



2 PARECER

2.1 Da Incidência do ISSQN

Para responder as indagações formuladas, preliminarmente, cabem algumas observações sobre a incidência do imposto sobre serviços, senão vejamos:

- I. A obrigação de pagar o ISSQN, assim como qualquer outro tributo do Sistema Tributário Nacional, nasce com a ocorrência do **fato gerador** da obrigação tributária principal, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (Art. 114 da Lei nº 5.172/66 – CTN).
- II. No caso do imposto sobre serviços, as situações previstas em lei, necessárias a ocorrência do fato gerador, são aquelas descritas na Lista de Serviços anexa à Lei complementar nacional nº 116/2003 e incorporadas à legislação municipal, que no caso do Município de Fortaleza isto se deu por meio da Lei complementar municipal nº 14/2003 e estão retratadas pelo Regulamento do ISSQN aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.
- III. Conforme dispõe o art. 1º do Regulamento do ISSQN, o fato gerador do imposto ocorre pela efetiva prestação dos serviços constantes da sua Lista de Serviços anexa.
- IV. Para fins de verificação da incidência do imposto sobre o determinado fato econômico (prestação de serviço), assim como identificar o subitem da Lista que o mesmo se enquadra, conforme dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, o que é relevante é **a natureza ou a essência do serviço prestado** e não a denominação dada a ele pelo prestador.

Feitas estas observações sobre a incidência do ISSQN passa-se agora à análise da espécie de serviço que foi informado pela Consulente.

2.2 Da Não Incidência do ISSQN sobre a Atividade de Locação de Bens Móveis sem o acompanhamento de Mão-de-obra

A locação de bens móveis sem mão-de-obra, como o próprio nome indica, trata-se de pura e simplesmente de atividade de locação ou cessão de direito de uso de bem móvel, que não se confunde com nenhum outro serviço. Esta atividade era prevista pelo item 78 da lista de serviços anexa ao art. 38 da CLTM/2000, que retrata o disposto pela Lei municipal nº 6.252/87, a seguir transcrito:

Art. 38 – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Art. 133 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, e redação do Art. 156, III, da Constituição Federal).

Parágrafo Único - O imposto incide sobre os serviços constantes da seguinte lista, ainda que a prestação envolva o fornecimento de mercadorias (Lei nº 6.252, de 29.12.87):

(...)

78. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.

O serviço previsto no item 78, transcrito acima, foi definido pela Lei Complementar nacional nº 56/87, que regulava o ISSQN em âmbito nacional até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/3003, que se deu em 31 de julho de 2003.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003 foi introduzida no ordenamento jurídico nacional uma nova lista de serviços, que atualmente encontra-se vigente para o imposto sobre serviço. Entretanto, nesta nova relação de serviços tributáveis pelo imposto municipal, deixou de constar o citado serviço, por força de veto presidencial, conforme dispõe a MENSAGEM Nº 362, de 31 de julho de 2003, com a seguinte justificativa:

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

“3.01 - Locação de bens móveis.”

“13.01 - Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres.”



Razões do veto

“Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.” Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis. O item 13.01 da mesma Lista de serviços mencionada no item anterior coloca no campo de incidência do imposto gravação e distribuição de filmes. Ocorre que o STF, no julgamento dos RREE 179.560-SP, 194.705-SP e 196.856-SP, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre comercialização de filmes para videocassete, porquanto, nessa hipótese, a operação se qualifica como de circulação de mercadoria. Como consequência dessa decisão foram reformados acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que consideraram a operação de gravação de videotapes como sujeita tão-somente ao ISS. Deve-se esclarecer que, na espécie, tratava-se de empresas que se dedicam à comercialização de fitas por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega ao comércio em geral, operação que se distingue da hipótese de prestação individualizada do serviço de gravação de filmes com o fornecimento de mercadorias, isto é, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, prevalecendo, nesse caso a incidência do ISS (retirado do Informativo do STF nº 144).

Ante o exposto, a atividade de locação de bens móveis sem mão de obra, que era enquadrada como Locação de Bens Móveis, antes prevista na legislação municipal até a entrada em vigor da Lei Complementar municipal nº 14/2006, em função de a nova Norma Complementar Nacional (LC 116/2003) não conter expressamente tal serviço, ele deixou de ser previsto como hipótese de incidência do ISSQN na legislação municipal.

2.3 Distinção entre Locação de Equipamento com uso de Operador e Serviço e outro Serviço

Para esclarecer a solicitação da Consulente sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de trator para pessoa jurídica, preliminarmente, cabe dispor que a incidência do imposto independe se o serviço é prestado para pessoa jurídica ou física (natural).

Sobre a pura simples locação de bens móveis foi visto no tópico anterior que não há incidência do ISSQN. Entretanto, é preciso não confundir a prestação de um serviço qualquer, que para ser prestado necessita do uso de equipamentos e de operadores, como o caso do serviço de escavação de remoção de terras, etc., que para serem prestados é necessário o uso de um trator e de um operador. Nestes casos há a incidência do ISSQN, por não se tratar de locação de equipamentos de mão de obra, mas sim a execução de um serviço específico previsto na lista de serviços como tributáveis pelo imposto municipal.

Ante o exposto, alerta-se para o fato de que a cessão de tratores, máquinas de terraplanagem, etc., com a cessão de operador para operá-los, pode caracterizar uma prestação de serviço distinta da simples locação de um bem e de mão de obra. O que irá distinguir uma operação de locação de bens, da prestação de um serviço específico é a responsabilidade pela execução do serviço para o qual o equipamento e o operador se destinam. Se a responsabilidade pela execução do serviço específico é do cedente do equipamento e do operador, trata-se de um serviço de qualquer e não de locação. Ao contrário, se o equipamento e o seu operador ficam a disposição do contratante do serviço e subordinado a este e a responsabilidade, a forma e o horário da realização do serviço é de responsabilidade dele, tem-se um caso de locação de equipamento e de mão de obra. Não havendo a incidência do imposto sobre o primeiro, mas sim, sobre o segundo.

A afirmação feita acima, sobre as condições em que a prestação de serviço será de locação ou de outro serviço, é fundamentada no disposto art. 44 do citado Regulamento do ISSQN, que estabelece o seguinte:



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

Art. 44. Não se considera serviço de locação, o fornecimento de veículo, máquina, equipamento ou qualquer bem, em que seja fornecido conjuntamente, motorista ou operador para fins de execução do serviço, mediante quantia certa e previamente estipulada ao usuário, cujo serviço será executado sob a responsabilidade do prestador.

Do dispositivo citado, pode se concluir que o aspecto diferenciador da locação para um determinado serviço é a autonomia na execução do serviço. É serviço de locação quando houver autonomia do locatário na utilização do objeto locado, ou seja, quando o locador disponibiliza o veículo e o motorista para o locatário e este os usa da forma como bem convier e no horário que lhe for mais adequado, sem nenhuma interveniência e/ou responsabilidade do locador, trata-se de locação.

Quando houver apenas a locação de trator, sem operador, para um determinado tomador realizar um serviço com o uso de um operador seu, não há que se falar em incidência do imposto, por se tratar de simples locação de equipamento. No entanto, uma operação como esta é pouco provável, haja vista que tratores são equipamentos caros e que exige mão de obra especializada para operá-los. Por isso, o locador dificilmente cederá trator sem operador.

2.4 Da Vedação de Emissão de Nota Fiscal de Serviços

A Consulente não indagou, mas é preciso considerar o que dispõe a legislação municipal sobre a emissão de documento fiscal para os serviços que não há a incidência do ISSQN.

O artigo 157 do Regulamento do ISSQN estabelece que todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a elas equiparadas, por ocasião da prestação do serviço, ficam obrigadas à emissão de nota fiscal de serviços, previamente autorizadas e autenticadas pela repartição fiscal.

Entretanto, o art. 164 do Regulamento do ISSQN estabelece que é vedada a emissão de nota fiscal quando se tratar da prestação de serviço não sujeita a incidência do imposto. E como exposto acima, a locação de bens móveis sem mão-de-obra não incide o ISSQN, sendo, portanto, vedada à emissão de documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal de Fortaleza para este serviço, mesmo que a empresa seja inscrita no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS).

Cabe observar, que caso a empresa preste outros serviços sujeitos ao imposto, ela deve possuir documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal, para emissão quando da prestação do serviço.

2.5 Da emissão de Fatura

Em função da vedação da emissão de documentos fiscal para serviços que não incidam o ISSQN é necessária traçar algumas considerações sobre que outro documento poderá ser emitido em seu lugar.

A Fatura (português brasileiro) ou factura (português europeu) é um documento comercial que representa a venda para clientes domiciliados em território nacional. Este documento é amplamente discutido no Direito Comercial. Inclusive, dele pode ser extraído uma Duplicata, para o caso de vendas a prazo.

No Brasil adotou-se também a prática do uso de documento fiscal para fins de configurar as operações sujeitas a à tributação do IPI, do ICMS e do ISSQN.

A diferença básica entre a uma fatura e um documento fiscal (nota, cupom e outros), reside no fato de que este é normatizado pelas legislações fiscais e o aquele pelas normas do Direito Comercial.

Tanto a fatura como o documento fiscal, tem a mesma finalidade que é materializar a venda ou a prestação de serviço realizada.

Em geral, a fatura só é emitida para pagamentos ainda não efetuados (vendas à prazo ou contra-apresentação). Também é usada como controle de itens, pois nela constam todos os comprados em tal negociação.

Com vistas no exposto, vê-se que a fatura, nos casos em que a legislação tributária veda a emissão de documento fiscal, também serve para comprovar a venda de bens ou a prestação de serviços, tendo o mesmo efeito comercial daquele. A única diferença é o Fisco não terá o controle de todas as operações realizadas para fins de tributação.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Célula de Gestão do ISSQN

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, em função da falta de previsão legal da atividade locação de bens móveis como fato gerador do ISSQN, este parecer é no sentido de que não há incidência do imposto municipal sobre a pura e simples locação de trator. Entretanto, é preciso alertar à Consulente que a cessão de máquina (trator ou outro equipamento) com operador para a realização de determinada atividade, por conta e risco do cedente, há a incidência do imposto municipal sobre o valor total cobrado; e que a cessão de máquina e operador para a realização de serviço, por conta e risco do cessionário, há a incidência do imposto apenas sobre o valor mão de obra cedida.

Alerta-se também que é vedada a emissão de qualquer modelo de documento fiscal de serviço autorizado pelo Fisco Municipal, para a atividade de locação de bens móveis, desacompanhada de mão de obra; que a fatura tem o mesmo efeito dos documentos fiscais autorizados pelos Fiscos; e que a fatura pode ser usada em substituição aos documentos fiscais para comprovar a realização da atividade de locação de bens móveis sem mão-de-obra.

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

Fortaleza, 30 de julho de 2008.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON:

1. De acordo com os termos deste parecer..

Fortaleza-CE, ___/___/___

Jorge Batista Gomes

Supervisor da SUCON

DESPACHO DA COORDENADORA DE ADMINITRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. De acordo com os termos deste parecer;

2. Encaminhe-se ao Secretario de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Maria Ivani Gomes Araújo

Coordenadora de Administração Tributária

DESPACHO DO SECRETÁRIO

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 correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Alexandre Sobreira Cialdini

Secretário de Finanças