



PROCESSO Nº 2008/068983

INTERESSADO: Modeline Criações Indústria e Comércio Ltda.

ASSUNTO: Consulta sobre incidência de Imposto sobre Serviços

EMENTA: Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 20/2007 e nº 26/2008. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Incidência tributária. Serviço de alfaiataria e costura. Beneficiamento sobre encomenda. Serviço de beneficiamento.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **Modeline Criações Indústria e Comércio Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 07.793.243/0001-73, requer parecer deste Fisco sobre a **incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)** na atividade de costura de roupas para outra pessoa jurídica (facção).

A Consulente informa que a indústria para a qual são realizados os seus serviços fornece o tecido e, na maioria das vezes, os aviamentos para posterior retorno.

Ela informa ainda, que em consulta feita a este órgão foi informada que não sofre tributação de ISS e sim do IPI e do ICMS, por constar como atividade elencada à parte da rede produtiva, isto é, não destinado ao consumidor final. Entretanto, ela não mencionou quem deu a informação.

A Consulente faz menção ainda ao Ato Declaratório da Receita Federal do Brasil nº 20, de 13/12/2007, que em seu art. 1º, estabelece que para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviços as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante. Ela complementa afirmando que não ficou claro se as empresas optantes pelo Simples Nacional estão incluídas no referido ato declaratório.

Ela indaga ainda, afirmado ter as seguintes dúvidas:

- 1) Atualmente é indústria ou prestadora de serviço?
- 2) Se está sujeita a 03 (três) diferentes órgãos (Prefeitura, SEFAZ e Receita Federal), e que não está conseguindo entender como as mudanças de um Órgão pode afetar outro, sem a adição de uma Lei Complementar dispoendo sobre a competência de cada ente federativo?
- 3) E no mês em que tiver facção e venda como ela deve proceder? Se ela é optante pelo Simples Nacional.

Ela informa ainda, que tem que continuar sendo contribuinte do ICMS, pois precisa usar as notas fiscais para o trânsito das mercadorias.

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 estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72). A consulta deverá 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).

O Código Tributário Municipal estabelece ainda, 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, apesar de já haverem sido emitidos vários pareceres sobre a atividade em questão, esta consulta traz a lume vários fatos novos que não foram abordados nas anteriores, razão pela a qual cabe a sua análise e a emissão de parecer específico para o caso da Consulente.

Eis o **relatório**.

2 PARECER

2.1 Da Incidência do ISSQN

Para responder a indagação formulada, 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 denominação dada a ele.

Feitas estas observações sobre a incidência do ISSQN passa-se agora à análise da espécie de serviço objeto da consulta formulada.

2.2 Da Incidência do ISSQN no Serviço de Alfaiataria e Costura

Apesar de a Consulente fazer menção a atividade de industrialização de roupas masculinas e femininas, na essência, a sua atividade é de costura em tecidos fornecidos pelo tomador, destinadas ao vestuário.



Fortaleza Prefeitura de

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

O Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, prevê a prestação do serviço de costura e alfaiataria, como hipótese de incidência do ISSQN, no subitem 14.09 da Lista de Serviços a ele anexa, com a seguinte redação: “*alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento*”.

Pelo disposto neste subitem da Lista de Serviços, para que haja a incidência do ISSQN e o conseqüente nascimento da obrigação tributária de realizar o pagamento do imposto, além de haver a necessidade da efetiva prestação do serviço nele previsto, é preciso também que o serviço seja prestado para o usuário final e que ele forneça o material em que será realizado o serviço.

No serviço em questão, para que ela seja considerada uma operação sujeita a incidência do imposto sobre serviços, é necessário que o serviço seja realizado em bens de terceiros (tecido) e que ele seja usuário final do bem no qual foi aplicado o serviço. Do contrário, a atividade será considerada industrialização ou mera etapa de um processo produtivo, sem a tributação do imposto municipal.

A disposição faz ressalva apenas aos aviamentos (como linhas, botões, zíper e outros) que, para fins de incidência do imposto, não precisam ser fornecidos pelo tomador do serviço. Ou seja, se o material aplicado para costura de peças de tecidos for fornecido pelo o próprio prestador do serviço, não é um impeditivo para a incidência do imposto. Pela redação, os aviamentos são considerados insumos aplicados pelo prestador do serviço de costura.

No tocante a expressão “*usuário final*” contida na redação do citado subitem, na acepção da palavra é aquela pessoa que, em última instância, irá usar o bem objeto da prestação do serviço, ou seja, é o consumidor final do bem, o usuário da roupa objeto do serviço de alfaiataria e costura.

Entretanto, alerta-se que a expressão “*usuário final*” não se refere, necessariamente, a pessoa que irá vestir ou usar o bem final, que teve o serviço de costura como um dos insumos. No caso de uma indústria que manda para terceiros executar serviço de costura em peças de qualquer material que possa ser costurado, quando este material resultante é apenas uma parte de um bem, que nele será incorporado, para posteriormente este bem pronto e acabado ser vendido para terceiros; neste caso, ela será considerada a usuária final do serviço de costura. Neste caso, para que haja a incidência do imposto, basta que ela tenha fornecido o material a ser aplicado o serviço de costura.

Para tornar mais claro a exposição do parágrafo anterior, no caso em que uma indústria de sandálias femininas, por exemplo, envia peças de couro para que um terceiro as costure e em seguida as devolva para que a encomendante as empregue na montagem de sandálias, que posteriormente serão vendidas, neste caso ela será considerada usuária final do bem em que foi aplicado o serviço de costura.

No caso consultado, a Consulente informa que costura peças de roupa para uma indústria que fornece o tecido a ser costurado, aplicando seus aviamentos e, às vezes, os da indústria. Por essa exposição, conclui-se que a atividade dela pode ser enquadrada no subitem 14.09 da Lista de Serviços para fins de incidência do ISSQN. Para poder definir se há ou não a incidência do ISSQN nos serviços por ela prestados, resta saber apenas qual a destinação final dada pela indústria (encomendante) às peças costuradas.

Ela não especificou qual a destinação dada pela indústria às peças costuradas. Razão pela qual não é possível responder afirmativamente, se a atividade dela incide ou não o ISSQN.

Sobre a atividade consultada, merecem serem destacados ainda os serviços previstos no subitem 14.05 da Lista de Serviços já referenciada, *in verbis*:

14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.



Entre o serviço de beneficiamento, previsto no subitem 14.05 acima, e o serviço de alfaiataria e costura (subitem 14.09) há tênue linha na distinção entre os dois. Sendo o critério da especificidade o elemento diferenciador do enquadramento que deve ser dado na Lista de Serviços ao serviço prestado.

Como a referida Lista prevê no seu subitem 14.09 uma definição específica para o serviço de alfaiataria e costura, é nele que deve ser enquadrada a prestação do serviço de costura. No entanto, outros serviços correlatos, como o corte das peças de tecidos, a pintura, o tingimento, o bordado, o acabamento, etc. - quando feitos isoladamente, não se tratam, na essência, de um serviço de costura, sendo, portanto, enquadrado no subitem 14.05, que neste caso, para que haja a incidência do imposto municipal, não precisa que o serviço seja prestado para o usuário final.

2.3 Da Incidência do ISSQN no Serviço de Alfaiataria e Costura

A Consulente expôs na inicial que as suas dúvidas surgiram com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007, que dispõe sobre as operações de industrialização por encomenda, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Este Ato Declaratório estabelece em seu art. 1º, o seguinte:

Art. 1º. Para fins da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviço às operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante.

A citada norma interpretativa foi alterada pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, publicado no DOU de 28/04/2008. Nesta nova norma, a definição de industrialização por encomenda foi remetida para o art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

O decreto citado no Ato Declaratório 2008 é o Regulamento do IPI. O art. 4º deste Regulamento traz a definição de industrialização nos seguintes termos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

O art. 5º do citado Regulamento do IPI estabelece o quê não é considerado industrialização. E entre as operações que não são consideradas industrialização, encontra-se a atividade de costura realizada para consumidor (usuário) final. Eis a redação citada:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

Das disposições normativas citadas e transcritas, é possível extrair as seguintes observações:

1. O Ato Declaratório nº 20/2007 havia extrapolado o conceito definido em norma hierarquicamente superior, por isso ela foi revogada pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, que corrigiu o problema instaurado;
2. O Ato Declaratório nº 26/2008 remeteu a definição de industrialização por encomenda para o Regulamento do IPI;
3. O regulamento do IPI, no que tange a atividade de costura, está em consonância com a hipótese de incidência do ISSQN, contida no subitem 14.09 da Lista de Serviços;
4. Que a edição dos citados atos declaratórios em nada afetou as condições legais expostas para a incidência do ISSQN sobre o serviço de alfaiataria de costura em muito menos, com relação a tributação das atividades pelo Simples Nacional.

Sobre a incidência do IPI e do ICMS sobre o serviço de costura, esta possibilidade existe quando o serviço não for realizado para usuário final, com material por ele fornecido, tendo em vista que o serviço de costura que não seja realizado nas condições estabelecidas no subitem 14.09 da Lista de Serviços não fica sujeito ao imposto municipal.

A contrário *sensu*, o serviço de alfaiataria e costura prestado nas condições previstas na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, é um serviço tributável pelo ISSQN e por força no disposto no § 2º do artigo 1º da citada Lei Complementar, ele fica sujeito apenas ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, mesmo que haja aplicação de materiais, excluindo com isso, a incidência do IPI e do ICMS.

3 CONCLUSÃO

Em função do exposto, a respeito da solicitação da Requerente, conclui-se que a prestação do serviço de costura de peças do vestuário é um serviço sujeito a incidência do ISSQN, por ele ser enquadrado no subitem 14.09 da Lista de Serviços anexa ao Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, ressalvando-se, no entanto, que para ocorrer o fato gerador do imposto é necessário que o serviço seja prestado para usuário final e com material por ele fornecido, sendo admitida, para fins de incidência do imposto municipal, que os aviamentos aplicados no serviço, sejam fornecidos pelo o prestador do serviço.

No tocante a pergunta se a empresa que executa a atividade de costura (facção) é um estabelecimento industrial ou prestador de serviço? A resposta, é que ele é os dois, dependendo da destinação final dada ao produto objeto do serviço de costura. Ele é uma indústria quando presta serviços para quem não seja usuário final ou que não tenha fornecido o material para a costura e é prestadora de serviço, quando for contrato por terceiro que seja usuário final e que tenha fornecido o material a ser aplicado o serviço.

Em função de a empresa que executa a atividade de costura (facção) ser considerada estabelecimento industrial e/ou prestador de serviço, ele fica sujeito à inscrição cadastral e ao controle de todos os fiscos das esferas de governo titulares de competência tributária. Podendo, inclusive, obter autorização para impressão e emissão de nota fiscal, tanto do fisco estadual, como do fisco municipal da sua jurisdição.

Caso a empresa exerça atividade de prestação de serviço e de industrialização, ela deverá segregar, contabilmente, as receitas de acordo com a sua natureza e oferecer a tributação dos tributos incidentes,



Fortaleza

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

conforme os regimes tributários de cada tributo a que ela estiver sujeito, conforme as normas estabelecidas por cada fisco titular da competência tributária.

Ressalta-se que as normas do Simples Nacional contemplam as duas atividades e permite as duas sejam tributadas separadamente pelos tributos incluídos no regime.

Por fim, ressalta-se que este presente parecer vincula este Fisco apenas à Consultante ou a quem ele for estendido, por determinação expressa deste fisco municipal, nos termos e condições nele estabelecidas.

É o **parecer** que ora submetemos a apreciação superior.

Fortaleza, 16 de junho 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 ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;

2. Encaminhe-se ao Secretário 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