



PARECER SUCON Nº 2012/

PROCESSO Nº: 2011/320713

INTERESSADO: RCL Comércio, Manutenção e Aluguel de Equipamentos Ltda.

ASSUNTO: Consulta Incidência de ISSQN sobre locação de andaimes

EMENTA: Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Súmula vinculante nº 35. Locação de bens móveis. Locação de andaimes. Não incidência tributária do ISSQN sobre a locação de andaimes dissociada de prestação de serviço. Incide o ISSQN quando o andaime for usado pelo próprio locador para a produção de uma estrutura de uso temporário, a ser entregue com objeto final de contrato.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **RCL Comércio, Manutenção e Aluguel de Equipamentos Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 07.300.509/0001-07 e no CPBS com o nº 196697-9, solicita parecer deste Fisco acerca da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na atividade de locação de andaimes, fundamentando na Súmula Vinculante nº 35.

A única informação prestada pela Consulente foi de que realiza apenas locação de andaimes, sem serviços agregados.

Anexo aos autos, a Consulente encartou apenas uma cópia do segundo aditivo ao seu contrato social. Nele não consta qual é o seu objeto social.

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.

No caso em tela, o Requerente não se trata da pessoa que exerce a atividade consultada e nem é representante da tal empresa, pois não foi anexada nenhuma procuração (mandato) lhe concedendo poderes para representá-la junto a este Fisco, ou seja, para consultar em nome dela.

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) 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).

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, ressalta-se, que já foi emitido parecer sobre a questão consultada, mas em função de após ele ter surgido da Súmula Vinculante nº 35 resolveu-se emitir o parecer na íntegra.

Eis o **relatório**.



2 PARECER

Para responder às indagações formuladas pela Consultoria sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de bens, primeiramente, há a necessidade esclarecer alguns aspectos gerais acerca da incidência do ISSQN.

2.1 Da Incidência do ISSQN

A conclusão acerca da incidência do ISSQN prescinde, preliminarmente, de algumas considerações sobre a incidência do imposto.

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).

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.

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.

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 incidência do imposto sobre a atividade de **locação de bens móveis (andaimes)**, conforme requerido pela Consultoria.

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

A locação de bens móveis em geral, sem o uso conjunto de 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 expresso no item 78, transcrito acima, era previsto 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, deixou de constar a atividade de locação de bens móveis em geral na atual relação de serviços tributáveis pelo imposto municipal, por força de veto presidencial ao subitem 3.01 da Lista de Serviços anexa a citada Lei, conforme dispõe a MENSAGEM Nº 362, de 31 de julho de 2003, sob o argumento de o Supremo Tribunal Federal ter considerado inconstitucional à incidência do ISSQN sobre a atividade.



Ante o exposto, a atividade cessão de direito de uso 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 atual Norma Geral do ISSQN (LC 116/2003) não constar expressamente tal atividade, deixou de ser prevista como hipótese de incidência do ISSQN neste Município.

Entretanto, foram mantidas outras atividades na Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003 que têm a mesma natureza da que foi vetada pelo Presidente da República. Entre estas atividades mantidas, encontra-se a atividade prevista no subitem 3.05 da Lista de Serviços, que é objeto de questionamento pela Consulente. Neste subitem, complementando a redação do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, consta que o Imposto sobre Serviços incide sobre a atividade de “*cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*”.

Antes de passar a emissão de opinião sobre a incidência ou não do ISSQN sobre a locação de andaimes, cabe algumas observações sobre a questão da inconstitucionalidade relativa à incidência do ISSQN na atividade de locação de bens móveis, que fora declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 116.121/SP, em controle incidental de constitucionalidade, e agora, mais recentemente, com a edição da Súmula Vinculante nº 35, conforme alegado pela Consulente.

2.3 Da Inconstitucionalidade da Incidência do ISSQN sobre as Atividades de Locação, previstas na Lista de Serviços da LC nº 116/2003 e da Legislação Municipal

Não cabe aos agentes administrativos afastar a aplicação de lei sob a pecha de ela ser contrária à Constituição Federal. A eles, cabe apenas a tarefa de aplicar as normas nos termos do Ordenamento Jurídico Nacional, até mesmo porque as suas atividades são vinculadas aos termos da lei.

Um dos princípios integrantes no ordenamento jurídico é de que toda norma regularmente aprovada é uma norma válida, isto é, há uma presunção de constitucionalidade das normas vigentes.

Sem desejar lecionar, mas apenas para esclarecer à questão, cabe observar que no Brasil, a declaração de inconstitucionalidade de norma pode ser feita pela via *difusa* (qualquer juiz ou tribunal) ou pela via *concentrada* (exclusiva do Supremo Tribunal Federal). Na primeira modalidade (controle difuso), os efeitos da decisão são aplicáveis apenas às partes da lide (*inter partes*). Já na segunda modalidade (controle concentrado) os efeitos são aplicáveis a todas as pessoas sujeitas à norma declarada constitucional ou inconstitucional, isto é, os efeitos são *erga omnes*.

Até a decisão do STF, proferida no RE 116.121/SP, que foi dada na modalidade de *controle difuso*, isto é, em caso concreto, as administrações tributárias não estavam compelidas a deixar de aplicar as normas relativas à incidência do ISSQN sobre as atividades de locação de bens móveis vigentes. Pois os efeitos daquela decisão eram aplicáveis apenas às partes integrantes do processo judicial correspondente e não a todas as pessoas sujeitas.

Pelo exposto, com a entrada em vigora da Lei Complementar nº 116/2003, só não incidia o ISSQN sobre as locações de bens móveis não expressamente previstas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. E esta não incidência não era em razão da decisão do STF citada, mas em função do veto presidencial ao subitem 3.01 da Lista, como já citado.

No entanto, no início do ano de 2010 foi editada a Súmula Vinculante nº 35, pelo STF, onde declarou a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de bens móveis, nos seguintes termos:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operação de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.”

As súmulas vinculantes, editadas com base no artigo 103-A da Constituição Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Com isso, a partir do dia 05/03/2010 (data da publicação da referida Súmula), as administrações tributárias municipais ficaram impedidas de exigir o ISSQN das atividades de locação de bens móveis em geral, que sejam feitas sem a conjugação de prestação de serviços, mesmo que haja previsão expressa da atividade na lista de serviços sujeitos ao Imposto municipal.



2.4 Da Incidência do ISSQN sobre a Locação de Andaimes aplicados em Estruturas de Uso Temporário

Sobre a dúvida da Consultante, que questiona a incidência a ISSQN sobre a locação de andaimes, ressalta-se que o Imposto *in casu* não mais incide sobre a locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.

Portanto, a atividade de locação de andaimes, isolada da prestação de serviço, embora expressamente prevista no subitem 3.05 da Lista da LC nº 116/2003 e subitem 3.04 das normas deste Município, por tratar-se de locação de um bem móvel, não está sujeita a incidência do ISSQN.

No entanto, em função da norma prevista no subitem 3.05 da Lista da LC nº 116/2003 e subitem 3.04 das normas deste Município não tratar apenas de locação de bens móveis, ela ainda permite a cobrança do ISSQN sobre determinadas operação que se amolde a sua redação.

A redação dos citados subitens prevê a incidência do ISSQN sobre atividade de *cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*. Desta redação extrai-se que nela podem ser subsumidas “obrigações de fazer” e “obrigações de dar”.

As atividades que consistem em um fazer, para posteriormente ser entregue um bem material ou imaterial, caracterizam uma prestação de serviços. Portanto, por ser o imposto *in casu* incidente sobre serviços, que seja possível a sua exigência, basta que a atividade consistente em uma obrigação de fazer esteja prevista no campo de incidência desse imposto.

A locação de bens móveis pura é uma obrigação de dar, de entregar algo pronto e acabado, sem aplicação de nenhum esforço humano. Com isso, quem apenas entrega andaimes de sua propriedade para terceiros fazerem o uso que lhe convierem, realiza obrigação de dar. Por este tipo de obrigação não ser considerada prestação de serviço, não incide o ISSQN. Ou seja, a simples entrega de andaime para o locatário fazer o uso que lhe convier não está sujeito à incidência do ISSQN.

A *contrario sensu*, o imposto *in casu* incide sobre operações que andaimes sejam utilizados pelo próprio fornecedor para a montagem de uma estrutura de uso temporário, para posterior entrega ao usuário. Isto é, há incidência tributária do ISSQN quando os andaimes ou objetos equivalentes sejam meios para a entrega de uma estrutura temporária pelo cedente.

O andaime previsto no subitem 3.05 em questão, para fins de incidência do ISSQN é aquele destinado ao uso pelo próprio fornecedor na montagem de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. Ou seja, o andaime somente fica sujeito ao ISSQN, quando ele for instrumento ou meio para a produção de uma estrutura de uso temporário, montada pelo locador, para ser entregue ao locatário.

Portanto, só incide o ISSQN sobre a locação de andaime previsto no subitem 3.04 da Lista de Serviços do Regulamento do ISSQN quando ele for parte da locação de uma das estruturas temporárias previstas no subitem ou de outras assemelhadas. Ou seja, quando o objeto do contrato, explícita ou implicitamente, for a entrega de estrutura de uso temporária de quaisquer espécies, que empreguem andaimes nelas, estes ficam sujeitos ao Imposto dos Municípios.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, em função da Súmula Vinculante nº 35, a atividade de locação de andaimes (bem móvel), isolada de prestação de serviços, por tratar-se de uma obrigação de dar, embora expressamente prevista no subitem 3.05 da Lista da LC nº 116/2003 e subitem 3.04 das normas deste Município, não está sujeita a incidência do ISSQN.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

No entanto, o imposto *in casu* incide sobre operações que andaimes sejam utilizados pelo próprio fornecedor para a montagem de uma estrutura de uso temporário, para posterior entrega ao usuário. Isto é, há incidência tributária do ISSQN quando os andaimes ou objetos equivalentes sejam meios para a entrega de uma estrutura temporária pelo cedente.

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

Fortaleza, 30 de março de 2012.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

DESPACHO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, ___/___/___

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