



PARECER Nº 2018/

PROCESSO Nº:

INTERESSADO:

ASSUNTO: Consulta sobre a tributação pelo ISSQN do serviço de monitoramento com locação de equipamentos

EMENTA: Tributário. Incidência tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Incidência do ISSQN sobre serviço de monitoramento com locação de equipamentos.

1 RELATÓRIO

1.1 Dos fatos e pedido

A _____, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº _____ e no CPBS com o nº _____, estabelecida na Rua _____, nº _____, no bairro _____, nesta Capital, por meio do seu administrador, formula consulta sobre a interpretação da Administração Tributária deste Município acerca da tributação do serviço de monitoramento com locação de equipamentos, pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A requerente informa que tem como objeto social: o comércio, a prestação de serviços e a manutenção em sistemas de alarme e equipamentos eletrônicos; o monitoramento de alarmes, de imagens e de detectores de incêndio e fumaça; o comércio e monitoramento de veículos com rastreamento via GPRS e satélite; a locação de bens móveis; e a instalação e manutenção elétrica.

Informa ainda que, na atuação na área de rastreamento e monitoramento, disponibiliza aos seus clientes um equipamento eletrônico e um sistema para localização e monitoramento via WEB, que são locados aos clientes; que para este fim utiliza contratos que prevê a cobrança de prestação de serviços e a locação de equipamentos, conforme cópia anexa; que, pela locação de equipamentos, cobra percentual sobre a mensalidade e pela prestação de serviço de monitoramento, rastreamento e segurança, emite NFS-e, com o ISS correspondente a esse serviço; que entende não haver incidência ISS sobre a locação dos equipamentos e, por isso, emite NFS-e sem incidência do imposto.

E, por fim, a consulente pede a manifestação deste órgão a respeito do procedimento adotado e informa que não está sob fiscalização da fazenda municipal.

1.2 Dos fatos adicionais observados

Com exceção da cópia de um contrato de prestação de serviço, a consulente não anexou nenhum outro documento ao seu pedido.

Quanto às atividades que a consulente informa desenvolver, na consulta junto ao CNPJ, mantido pela Receita Federal do Brasil, verificou-se que sua atividade principal é de monitoramento de sistemas de segurança eletrônica e como atividades secundárias, constam as atividades de aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais, sem operador, e de instalação e manutenção elétrica.

No tocante ao contrato de prestação de serviço anexo ao pedido, trata-se de um contrato celebrado entre a consulente e um de seus clientes, cujo objeto é “a prestação de serviços profissionais de rastreamento veicular com locação dos equipamentos instalados para a realização do rastreamento eletrônico”. Nesse contrato, que tem vigência de 24 meses, a consulente cobra a quantia mensal de R\$ 559,20, sendo R\$ 479,20, correspondente à suposta locação, e R\$ 80,00, referente ao monitoramento, para um total de 8 (oito) veículos.

Na especificação do objeto do contrato, consta que o serviço reside em localizar, bloquear, confirmar a localização, avisar a parte contratante, acionar a autoridade policial, disponibilizar para a contratante acesso, com *login* e senha específica em seu website, para localização e controle dos veículos rastreados, descritos no contrato.

Em consulta à escrituração fiscal de serviços da requerente, verificou-se em suas notas fiscais de serviços emitidas, que há documentos relativos à prestação de serviço de rastreamento veicular e de locação de módulo de rastreamento. Sendo destacado o ISS no serviço de rastreamento e emitida a NFS-e com não incidência, na pretensa locação do módulo de rastreamento. No tocante aos valores, no monitoramento ela cobra R\$ 6,00 e na locação ela cobra R\$ 32,94.

A discrepância da proporção entre os valores cobrados pela prestação de serviço de monitoramento e rastreamento de veículos salta aos olhos, em função da maior parte do valor cobrado ser atribuído a aparente locação dos equipamentos. No caso do contrato anexo, este percentual foi de 85,69%. Já no caso das NFS-e consultadas, a quantia corresponde a 84,59% do total cobrado do cliente. Ou seja, em torno de 85% do valor cobrado pelo serviço é atribuída a suposta locação do equipamento de rastreamento.

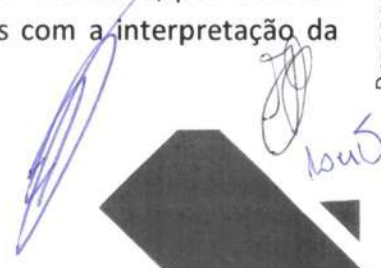
Diante desse fato exposto, pesquisou-se na Internet preços de rastreadores veiculares e verificou-se que existem diversos modelos, cujos preços variam de R\$ 89,49 a R\$ 139,00. Os mais sofisticados, que possuem até escuta, são os mais caros, chegando a custar R\$ 460,00. No entanto, pela descrição do serviço prestados, dificilmente o utilizado é o modelo mais caro.

Mesmo no caso do rastreador mais caro (R\$ 460,00), verifica-se que o preço cobrado a título de locação de equipamento de rastreamento, é totalmente desarrazoado. Haja vista, no caso do contrato, o valor mensal do custo total dos equipamentos, considerando o período contratual e a quantidade de veículos, seria de no máximo R\$ 153,33, por mês, enquanto ela cobra R\$ 479,20 por mês a título dos equipamentos utilizados na prestação de serviço.

2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO

2.1 Da Consulta

Nos termos do artigo 176 da Lei Complementar nº 159/2013, que instituiu o Código Tributário deste Município, e das normas contidas nos artigos 495 e seguintes do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, os sujeitos passivos, os sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal podem realizar consulta à Administração Tributária, por meio de petição escrita, sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da



legislação tributária. Portanto, há amparo para a consulta em questão sobre a matéria destacada no item anterior.

Quanto aos requisitos da consulta, a despeito de sua dubiedade, em razão da relevância da matéria e de não haver ofensa aos requisitos estabelecidos nos artigos 495 a 497 do Regulamento do Código Tributário Municipal de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, não vislumbramos óbice à sua apreciação e à produção dos efeitos de solução de consulta.

2.2 Da natureza da atividade de prestação de serviço de rastreamento e monitoramento de bens

Na argumentação da consulta, a empresa informa que, na prestação de serviço de monitoramento e rastreamento, disponibiliza aos seus clientes, mediante locação, equipamento eletrônico e um sistema para localização e monitoramento via WEB, que é amparado por um contrato que prevê a cobrança de prestação de serviços e locação de equipamentos.

Sobre a questão posta, ocorre que os equipamentos supostamente locados são meios para a prestação do serviço de monitoramento de bens imóveis e móveis e de rastreamento de bens móveis. Haja vista não ser possível monitorar ou rastrear um objeto ou um bem qualquer sem que haja algum equipamento sensor instalado que permita identificar à distância o que está ocorrendo com o bem. Isto é, a pré-existência ou a instalação dos equipamentos que permitirão identificar, via geolocalização (emissão das coordenadas geográficas para uma central de rastreamento), o local onde se encontra o veículo, bem como realizar o bloqueio à distância, a notificações de velocidade e, ainda, acionar determinado botão, em caso de pânico, é meio para prestar o serviço. Portanto, o citado equipamento eletrônico instalado no veículo, assim como o sistema disponibilizado para o cliente para acesso via Internet, são meios para que seja possível realizar o serviço de monitoramento e de rastreamento de veículos.

No contrato em questão, conforme exposto, o seu objeto é a localização, o bloqueio, a confirmação da localização, avisar a parte contratante, acionar a autoridade policial, disponibilizar para a contratante acesso, com *login* e senha específica em seu website, para localização e controle dos veículos rastreados, descritos no contrato. Isto é, meramente prestação de serviço.

A prestação em questão trata-se de uma atividade física ou material, de um serviço que vincula o devedor ao credor no fornecimento da prestação, que é o bem monitorado ou rastreado. Portanto, uma prestação de serviço sujeita à incidência do ISSQN, em razão da sua previsão expressa no subitem 11.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) é restrita a locação pura de bens móveis, que não guarde nenhuma relação com contrato de prestação de serviço. O que não é o caso, haja vista o fim almejado pelo contrato *in casu* ser o serviço de monitoramento. Os equipamentos pretensamente locados, na verdade são meios para realizar a prestação de serviço. O escamoteamento de prestação de serviço por meio de cláusula contratual de locação de equipamento, nos termos do julgamento do STF, que resultou na Súmula Vinculante nº 31, não é capaz de afastar a incidência do imposto municipal do serviço efetivamente realizado.

2.3 Dos insumos necessários para a prestação do serviço de monitoramento

A questão discutida, embora haja sido direcionada para o aspecto ou critério material da hipótese de incidência tributária, tem relação direta com o aspecto ou critério quantitativo da



hipótese de incidência do ISSQN, haja vista a pretensa locação dos equipamentos utilizados para prestar o serviço de monitoramento visar, diretamente, a reduzir o *quantum* a pagar do ISSQN. O aspecto quantitativo em questão é a base de cálculo do imposto que, segundo art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, é definida como sendo o “preço do serviço”.

O preço do serviço é conceituado pela doutrina e pela jurisprudência com o valor necessário para remunerar o serviço prestado, nele sendo incluído o custo dos insumos e das despesas gerais necessárias para remunerar o serviço ofertado aos clientes. O preço do serviço é o elemento de apreciação da capacidade contributiva do sujeito passivo. Por isso, o valor cobrado para prestar o serviço é o *quantum* total recebido para ofertar a utilidade fornecida, o monitoramento ou rastreamento do bem. Conforme leciona Bernardo Ribeiro de Moraes¹, “[...] se o ISS tem como pressuposto material de sua incidência a prestação de serviços, o preço desta constitui um elemento natural, decorrente da atividade, portanto bastante apto a servir de base de cálculo do tributo”, e arremata afirmando que “[...]o conceito de preço está intimamente ligado ao conceito de venda, no sentido econômico, ou melhor, como fonte de entradas” e “[...] alcança o valor auferido pela venda econômica do bem imaterial (receita orgânica, resultante da própria atividade)”.

A legislação do ISSQN, ao tratar do aspecto quantitativo do imposto, estabelece que, somente nas hipóteses previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, se admite exclusão de insumos do preço do serviço. Em todas as demais hipóteses de incidência do imposto, a base de cálculo é o preço sem nenhuma dedução.

A legislação do Imposto sobre Serviço não trata do que seja insumos para fins de determinação do preço do serviço, haja vista a regra do conceito não admitir de segregação de valores ou de insumos do preço do serviço. No entanto, analogicamente, ressalta-se que a legislação² das contribuições para financiamento da seguridade social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS), ao tratar da hipótese de não cumulatividade das contribuições define o conceito de inumo da prestação de serviço como sendo “[...] a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”.

Embora, esse conceito citado seja restrito aos insumos que podem gerar crédito para compensar nos valores das contribuições a pagar, eles indicam dois tipos de insumos básicos de uma prestação de serviço, que são indissociáveis da utilidade fornecida ao cliente. Além desses *inputs*, integram o preço do serviço: o custo da mão-de-obra própria ou de terceiros empregados direta ou indiretamente na prestação de serviço, as despesas administrativas rateadas pelos serviços prestados, a margem de lucro e os tributos incidentes sobre o preço do serviço.

No tocante ao serviço de monitoramento eletrônico, repisa-se que os equipamentos utilizados para prestar o serviço são insumos necessários para realizar o serviço, haja vista não haver como monitorar algo sem que haja equipamento instalado no bem e sem a estrutura necessária para receber o sinal e realizar o acompanhamento, a vigilância, o controle, a supervisão e fiscalização dos bens ou espaços objeto do monitoramento. Portanto, alegar que o equipamento

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 516-517.

² Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04.



utilizado como insumo para a prestação de serviço *in casu* é locado ao cliente, é, meramente, uma forma de tentar reduzir o preço do serviço prestado e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, com vistas à obtenção de economia tributária indevida. O exposto fica mais patente quando se compara os preços cobrados pelos equipamentos cedidos para permitir a prestação do serviço e o valor cobrado a título de prestação de serviço de monitoramento. Onde em torno de 85% do valor cobrado pelo serviço é atribuída a suposta locação do equipamento de rastreamento com o fim de reduzir a base imponible do imposto municipal.

A liberdade contratual e negocial, lastreada nos princípios da autonomia da vontade e no princípio da livre iniciativa, esbarra nos limites do que o Ordenamento Jurídico considera como patologias ou vícios dos negócios jurídicos, hábeis a torná-los nulos, anuláveis ou passível de extraversão, como a boa-fé contratual, o abuso de direito, a fraude à lei e a vedação de simulação de negócios jurídicos.

Nesse sentido, destaca-se que “[...] aquele que utilizar despropositadamente de um direito e ultrapassar os limites da razoabilidade, conforme os parâmetros da boa-fé, dos bons costumes e do seu fim social e econômico, estará também cometendo um ato ilícito”³.

Portanto, na materialidade *in casu*, em contrato de prestação de serviço da natureza do serviço em questão, dispor de cláusula contratual de locação de equipamento que é insumo essencial para a prestação de serviço do serviço de monitoramento, trata-se de dissimulação parcial do verdadeiro negócio jurídico realizado, que é o monitoramento de bens móveis, com vista a modificar a natureza de um dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a base de cálculo. Neste sentido, a norma do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que as autoridades administrativas podem desconsiderar o negócio jurídico dissimulado, para fins de extrair a real natureza do negócio jurídico realizado, desde que observe o procedimento administrativo estabelecido na legislação tributária.

A norma antievasão fiscal do CTN, que tem seu procedimento regulado pela legislação tributária municipal⁴, visa simplesmente permitir a correta aplicação da lei tributária na busca do verdadeiro fato gerador ocorrido, por meio do afastamento da máscara da simulação, evitando com isso a lesão ao Erário e prática concorrenciais desleais e abusivas.

3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos fáticos e jurídicos expostos, objetivamente, quanto à questão formulada, esclarece-se que, em razão de os equipamentos eletrônicos e o sistema para localização e monitoramento via WEB, disponibilizados aos seus clientes, serem insumos essenciais para prestar o serviço de monitoramento e rastreamento de bens, a quantia recebida à título de remuneração destes insumos integra o preço do serviço prestado e sujeita-se integralmente à incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Portanto, está equivocado o entendimento da consultante de que não há a incidência ISS sobre a locação dos equipamentos utilizados para prestar o serviço de monitoramento, por não haver locação e sim prestação de serviço; bem como há infringência à legislação tributária na emissão de duas notas

³ ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 205-206.

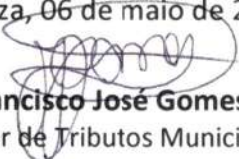
⁴ Art. 33 da Lei Complementar nº 159/2013 e art. 27 do Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015.



fiscais de serviços segregando valores inerentes ao serviço de monitoramento prestado, com o fim de evitar a incidência do imposto sobre o preço total do serviço prestado.

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

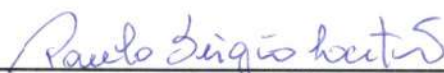
Fortaleza, 06 de maio de 2019.


Francisco José Gomes
Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

DESPACHO DO GERENTE DA CECON

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

Fortaleza-CE, 15/05/2019



Paulo Sérgio Dantas Leitão
Célula de Consultoria e Normas

DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

Fortaleza-CE, 30/05/2019

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 correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 21/06/2019


Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal das Finanças

