



**PROCESSO Nº: 2009/132843**

**INTERESSADO: Case Serviços Ltda.**

**ASSUNTO: Consulta sobre Incidência**

**EMENTA:** ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Serviço de locação de veículo (bem móvel). Fornecimento de mão-de-obra (veículo). Serviço de transporte. Incidência tributária.

## **1 RELATÓRIO**

### **1.1 Do Pedido e das Razões**

No presente processo, a empresa **Case Serviços Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 97.433.577/0001-29, requer parecer deste Fisco sobre a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) na atividade de locação de veículo sem motorista.

A Consulente informa que atua, entre outras atividades, com locação de veículo com e sem motorista e que algumas empresas e órgãos públicos estão retendo do ISSQN na fonte à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor global do contrato.

Por fim a Requerente solicita uma declaração de isenção do imposto para que possa anexar as suas notas fiscais, bem como requer informação sobre a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal ou somente pode ser emitida fatura de serviço, quando não houver a incidência do ISSQN.

### **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) 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 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 sobre a Atividade de Locação de bens Móveis

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 incidência do Imposto *in casu* sobre o serviço de locação de veículo com ou sem motorista, bem como sobre a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal para esta atividade exercida pela a Consultente.

A locação de bens móveis, como veículos, máquinas e equipamentos sem o fornecimento conjunto de mão de obra de motorista ou de operador, trata-se pura e simplesmente da atividade de locação ou cessão de direito de uso de bem móvel, que não se confunde com nenhum outro serviço constante da Lista de Serviços sujeitos ao imposto.

Esta atividade era prevista anteriormente no 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 como hipótese de incidência do ISSQN 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.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

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 expressamente 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, 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 constar expressamente tal serviço, deixou de ser prevista como hipótese de incidência do ISSQN no município. Razão pela qual, deixou de haver a incidência do Imposto municipal sobre a atividade de locação de bens móveis.

Alerta-se que, quando a locação de bens móveis é feita com motorista ou com operador, pode ser caracterizado como um outro serviço sujeito à incidência do ISSQN. Neste caso, o que determinará a natureza da atividade realizada será quem fazer o uso dos bens e pessoas cedidas para a execução do serviço. Como exemplos, cita-se que a locação de veículo com motorista, poderá caracterizar serviço de transporte; a locação de máquina motoniveladora com operador, poderá caracterizar serviço de terraplanagem; etc. Para tanto, deve ser verificado sob a responsabilidade de quem (cedente ou cessionário) será feito o uso do objeto e do pessoal. Se o veículo e o motorista fica sob a responsabilidade do contratado, para ser usado pelo o



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

contratante quando houver necessidade, é o caso de prestação de serviço de transporte e não de mão de obra.

Este entendimento é retratado no Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, em seu art. 44, com a seguinte redação:

*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.*

Deve ser destacado do dispositivo legal transcrito acima, que a locação de bens móveis com motorista ou operador, somente caracteriza uma espécie de serviço sujeito à incidência do ISSQN, quando o serviço é prestado sob a responsabilidade do cedente do veículo e da mão de obra.

Merece ser ressaltado ainda, que não é qualquer locação de bens móveis que deixou de sofrer a incidência do ISSQN. Pois ainda constam na Lista de Serviços sujeitos ao imposto, algumas espécies de bens móveis que, se locados, haverá a incidência do ISSQN. As atividades constantes dos subitens 1.05, 3.01, 3.02, 3.03, 3.04, 15.03, 15.09 e 17.09 da Lista de Serviços, constante do Anexo I do Regulamento do ISSQN, são espécies de locação ou cessão de direito de uso de bens sujeitas à incidência do imposto municipal.

Ressalta-se ainda, que para fins de determinação da incidência do ISSQN, conforme extrai-se do parágrafo 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, não é o nome dado ao serviço que irá definir se o serviço enquadra-se ou não em uma das hipóteses de incidência constantes da Lista de Serviços sujeita ao ISSQN, mas sim a natureza ou essência da atividade exercida.

## **1.1 Da Emissão de Documentos Fiscais**

A emissão de documentos fiscais pelos contribuintes do ISSQN, como nota fiscal, cupom fiscal, bilhetes de ingresso, etc., é uma obrigação acessória imposta pelos Fiscos municipais com o objetivo de controlar a arrecadação do imposto.

Os documentos fiscais também servem para comprovar o faturamento das empresas, mas não esta a sua principal finalidade, pois as empresas podem e devem comprovar o seu faturamento por meio outros documentos como contratos, faturas, notas de débitos, recibos, etc. Elas, além de usar estes documentos, quando obrigadas pelos fiscos, ficam sujeitas também a emitir documento fiscal.

De acordo com os art. 157 do Regulamento do ISSQN, 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 alguns bens móveis não incide o ISSQN, sendo, portanto, vedada a emissão de documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal de Fortaleza para este serviço.

Cabe observar, que caso o prestador de serviços exerça outras atividade de prestação de serviços sujeitas ao imposto municipal, ele deve possuir documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal, para emissão quando da prestação do serviço.



## 1.2 Da Emissão de Fatura de Serviços em Substituição a Nota Fiscal de Serviços

Em função da vedação da emissão de documentos fiscal para serviços que não incidam o ISSQN, cabem algumas considerações sobre que outro documento poderá ser emitido em substituição a esse.

A fatura (português brasileiro) ou *factura* (português europeu) é um documento comercial, representante de venda para clientes domiciliados em território nacional, que pode ser usado em substituição a nota fiscal de serviços.

No Brasil, além da fatura ou em substituição a ela, adotou-se também a prática do uso de documento fiscal para fins de configurar as operações sujeitas à tributação do IPI, do ICMS e do ISSQN.

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

A fatura e o documento fiscal têm 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.

A Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, estabelece em seu art. 20 que as empresas de prestação de serviços podem emitir fatura, *in verbis*:

Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º. A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º. A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

§ 3º. Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou. *(Incluído pelo Decreto-Lei nº 436, de 27.1.1969)*

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

## 3 CONCLUSÃO

Com base no exposto e na legislação citada, conclui-se o seguinte:

1. O serviço de locação de veículos sem motorista não incide o ISSQN, por falta de previsão desta atividade na Lista de Serviços sujeitos ao Imposto municipal;
2. Quando a locação de veículo for acompanhada de locação de mão-de-obra, a atividade poderá caracterizar prestação de serviço de transporte, quando o veículo e a mão-de-obra ficar sob a responsabilidade e supordinação do contratado para a execução do serviço resultante do seu uso e quando o veículo e a mão-de-obra ficar sob a responsabilidade e a supordinação do contratante, incide o ISSQN apenas sobre a mão-de-obra.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

3. É vedada a emissão de documento fiscal autorizado pela Secretaria de Finanças para atividades que não haja a incidência do ISSQN, devendo o prestador emitir, em substituição, Fatura de Serviço, nos termos do art. 20 da Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968.

Quanto a declaração de não incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de veículos sem motorista, requerida pela a Consultante, ressalta-se que não existe previsão na legislação municipal de emissão desse tipo de declaração. A simples vedação prevista no art. 164 do Regulamento do ISSQN é suficiente para o prestador do serviço deixar de emitir Nota Fiscal de Serviço, quando prestar serviço ou exercer atividade que não incida o ISSQN.

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

Fortaleza, 22 de junho de 2009.

**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 Gomes Batista**

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, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**Paulo Luis Martins de Lima**

Coordenador de Administração Tributária em exercício

**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