



PARECER Nº: 2014/

PROCESSO Nº: 2014/092814

INTERESSADO: Duo Blindagens Ltda.

ASSUNTO: Tributação do serviço de blindagem de veículos pelo ISS e faturamento

EMENTA: Tributário. ISSQN. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Serviço de blindagem de veículos. Base de cálculo do ISSQN no serviço de blindagem de veículos. Faturamento.

1. RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **Duo Blindagens Ltda.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº 10.940055/0001-35 e no CPBS com o nº 250.545-2, formula consulta sobre o procedimento de faturamento do serviço de blindagem de veículos.

A Consulente informa que presta serviços de blindagem de veículos; que é optante pelo Simples Nacional; que o processo de blindagem é iniciado com a compra dos vidros blindados pelo próprio cliente; que a compra dos vidros blindados pelo cliente se dá pelo pequeno porte da empresa e pelo fato de os vidros representarem aproximadamente 60% do valor da blindagem; que, para complementar o processo de blindagem, são utilizados materiais como chapa de aço, material de solda, parafusos e outros pequenos materiais; que para dar saída do estoque dos materiais utilizados na prestação de serviços, é emitida nota fiscal de venda com o destaque do denominado kit de blindagem; que o referido kit se constitui nos materiais utilizados na blindagem; que após concluído o serviço de blindagem, é emitida a nota fiscal de serviços apenas com o valor do serviço, que não representa o total cobrado pela blindagem; e que este procedimento foi implantado após orientação do Plantão Fiscal da SEFIN.

Após o exposto, a empresa epigrafada indaga se o procedimento de faturamento encontra-se correto.

Para os fins do disposto nas normas do artigo 177 do Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pela Lei Complementar nº 159/2013, a requerente nada informou sobre ter conhecimento da existência de tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria consultada; que se encontra ou não sobre procedimento fiscal que suspenda a sua espontaneidade; e que se está ou não intimada por meio de notificação de lançamento ou de auto de infração, ou citada para ação executiva tributária, relativamente à matéria consultada.

A Consulente anexou ao seu pedido, cópias do seu contrato social de conversão de empresário individual em sociedade limitada e do requerimento de empresário, arquivado na Junta Comercial do Ceará.

Em consulta ao sistema de gestão dos procedimentos fiscais desta Secretaria foi verificado que, atualmente, a requerente não se encontra sob procedimento fiscal que suspenda a sua espontaneidade. No entanto, no exercício de 2013, a requerente sofreu um procedimento

Página 1



fiscal de diligência, designado pela Ordem de Serviço nº 2013/000574, no qual já foi orientado o procedimento correto em relação à quantificação da base de cálculo do ISSQN e quanto a correta forma de faturamento de suas operações.

No Termo de Conclusão do citado procedimento fiscal realizado, o auditor responsável destacou que *“os já citados materiais utilizados na blindagem dos veículos não devem ser considerados partes dos veículos, tão pouco peças, [...] estamos lançando o ISSQN incidente sobre os valores dos insumos”*.

Eis o relato dos fatos.

1.2. Da Consulta

Sobre o instituto da consulta, o Art. 27 da Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013, que é facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.

A legislação municipal estabelece ainda sobre o citado instituto, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo único do art. 176 da Lei Complementar nº 159/2013).

A Consolidação da Legislação Tributária, aprovada pelo Decreto nº 10.827, de 18/07/2000, em seu artigo 403, estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário Municipal de Finanças. Já no parágrafo único do citado artigo, encontra-se previsto 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.

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 403 da Consolidação da Legislação Tributária, destaca-se ser do desconhecimento deste parecerista haver resposta à consulta em situação análoga a presente.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Da Incidência do ISSQN sobre o Serviço de Blindagem de Veículos

Para responder à consulta formulada, primeiramente é necessário tecer algumas observações sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre o serviço de blindagem de veículos.

A Lei Complementar nº 116/2003, que rege o ISSQN em âmbito nacional, estabelece em seu artigo 1º que o imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. E na referida lista, no subitem 14.01, consta a atividade de “blindagem de veículos” como serviço sujeito ao imposto, nos seguintes termos:

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS). [Grifo nosso]

A norma do referido subitem destaca, complementando a norma do art. 1º, § 2º, da LC nº 116/2003, que o ISSQN não incide sobre as peças e partes empregadas na prestação do serviço, por estas ficarem sujeitas ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A norma do art. 1º, § 2º, da LC nº 116/2003 estabelece que, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos apenas ao ISSQN, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. No entanto, no subitem 14.01, onde há previsão de incidência do ISSQN sobre o serviço de blindagem de veículos, há uma das ressalvas relativas à incidência do ICMS sobre as peças e partes empregadas. Ou seja, pela norma, há incidência do ISSQN sobre o serviço prestado e do ICMS sobre as peças e partes substituídas.

As normas federais citadas encontram-se incorporadas à legislação tributária deste Município desde 2003, estando atualmente previstas no art. 233 da Lei Complementar nº 159, de 23/12/2013, que institui o Código Tributário do Município.

Quanto à natureza das “peças e partes empregadas na prestação de serviço”, que não integram a base de cálculo do ISSQN, mas sim, do ICMS, para determiná-la com maior precisão, é necessária verificar as normas que definem a base de cálculo do imposto *in casu*.

2.2. Da Base de Cálculo do ISSQN no Serviço de Blindagem de Veículos

Sobre a base de cálculo do ISSQN, a Lei Complementar nº 116/2003, estabelece em seu art. 7º, que esta é o “preço do serviço”, *in verbis*:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [Grifo nosso]

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

*§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;*

Estas normas sobre base de cálculo do ISSQN, no Município de Fortaleza, encontram-se previstas nas normas dispostas no art. 240 da Lei Complementar nº 159/2013 e no art. 18 do Regulamento do ISSQN deste Município, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01/03/2004, nos seguintes termos:

Art. 18. O imposto devido por pessoa jurídica ou pessoa a ela equiparada terá por base de cálculo o preço dos serviços.

§ 1º Inclui-se no preço do serviço o valor da mercadoria envolvida na prestação do mesmo, excetuados os casos expressos na lista do Anexo I deste Regulamento.

§ 2º Incorporam-se ao preço dos serviços:



I – os valores acrescidos, a qualquer título, e os encargos de qualquer natureza, inclusive valores porventura cobrados em separado, a título de imposto sobre serviços;

II – os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição;

III – os ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado, na hipótese de prestação de serviços a crédito, sob qualquer modalidade.

§ 3º O preço dos serviços, a ser considerado para base de cálculo do imposto, caso não mereçam fé os registros apresentados pelo contribuinte, não poderá ser inferior ao total da soma dos seguintes elementos, apurada mensalmente:

I – folha de salários pagos, adicionada de honorários de diretores, retiradas de proprietários, sócios ou gerentes, e outras formas de remuneração;

II – aluguel do imóvel, de máquinas e equipamentos utilizados na prestação do serviço ou, quando forem próprios, 1% (um por cento) do seu valor;

III – despesas gerais e os demais encargos obrigatórios do contribuinte.

§ 4º Quando os serviços descritos pelos subitens 3.3 e 22.1 da lista do Anexo I deste Regulamento forem prestados no território deste município e em outros municípios, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, da rodovia, das pontes, dos túneis, dos dutos e dos condutos de qualquer natureza, dos cabos de qualquer natureza ou ao número de postes, existentes em cada município.

§ 5º Não se inclui na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.2 e 7.5 da lista de serviços do Anexo I deste Regulamento.

§ 6º O valor dos materiais a ser considerado na dedução do preço do serviço é o constante dos documentos fiscais de aquisição ou produção emitidos em nome do prestador do serviço.

§ 7º A dedução dos materiais mencionada no § 5º deste artigo somente poderá ser feita quando os materiais se incorporarem diretamente e definitivamente à obra, perdendo sua identidade física no ato da incorporação, não sendo passíveis de dedução os gastos com ferramentas, equipamentos, combustíveis, materiais de consumo, materiais de instalação provisória, refeições e similares.

§ 8º A exclusão dos materiais da base de cálculo prevista no § 5º deste artigo, quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada não mereça fé, poderá ser estimada em até 50% (cinquenta por cento) do valor total do serviço.

Das normas expostas, vê que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, sem dedução. Somente é permitido realizar deduções no preço do serviço para determinar a base de cálculo do imposto, nos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviço.

Sobre o que vem a ser “preço do serviço”, como base de cálculo do ISSQN, a doutrina entende que este é o valor cobrado para disponibilizar o serviço à disposição do cliente. Nele sendo incluído todos os custos e despesas, diretos e indiretos, necessários para produzir a utilidade econômica “serviço”.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos acórdãos, definiu que “preço do serviço, por definição, é a contrapartida paga pelo consumidor ao prestador, pela utilidade oferecida”.

Para o tomador do serviço pouco importam os custos do prestador do serviço, sejam com materiais, com aluguel, com pessoal ou com os tributos incidentes. O que ele espera é apenas



que o serviço contrato seja prestado adequadamente, razão pela qual concorda em pagar o preço cobrado.

Portanto, não havendo previsão normativa expressa acerca da possibilidade de dedução de insumos do preço do serviço, este será o valor total cobrado do cliente, inclusive com os tributos incidentes.

2.3. Da Impossibilidade de Dedução de Materiais utilizados no Serviço de Blindagem da Base de Cálculo do ISSQN

Na consulta em questão, a Consulente informa que emite nota fiscal de venda referente ao denominado kit de blindagem, que se constitui nos materiais utilizados na blindagem. Para ela, a nota fiscal de serviços emitida refere-se apenas ao valor do serviço, que não representa o total cobrado pela blindagem. Já os vidros utilizados na blindagem, foi informado que eles são comprados pelo cliente e entregues à prestadora de serviços para serem utilizados na blindagem.

Pelas normas tributárias relativas à incidência do ISSQN, O imposto incide sobre o serviço de blindagem, em função da sua previsão no subitem 14.01 da Lista de Serviços sujeitos ao imposto municipal. Sobre esta questão, a consulente nada questiona. Admitindo, portanto, que deve o imposto em função da sua atividade. O ponto de dúvida reside em torno da definição da base de cálculo do ISSQN.

Pela norma que rege a incidência do imposto, nos serviços previstos no subitem 14.01 da Lista de Serviços, somente não fica sujeito ao ISSQN, as partes empregadas, por serem sujeitas ao ICMS. Neste subitem são previstos serviços prestados em bens de terceiros, como lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer outro objeto.

Da interpretação teleológica da norma em questão, deduz-se que o legislador estabeleceu nos serviços em questão, que as prestações, juntamente com seus insumos, sejam sujeitas ao imposto municipal e que as peças e partes substituídas no objeto sujeito à prestação de serviço sejam tributadas pelo imposto estadual (ICMS).

Pelo exposto, com exceção das peças e partes que sejam substituídas na prestação dos serviços previstos no subitem 14.01 da Lista de Serviços, os demais materiais utilizados na prestação do serviço o integram, ficando, portanto, nos termos do art. 1º, § 2º, da LC nº 116/2003, sujeitos apenas ao ISSQN.

Além dos aspectos relacionados com as normas de incidência expostas, em função da base de cálculo do imposto ser o preço do serviço e neste estarem incluídos os insumos necessários para prestá-lo, o referido kit de blindagem deve compor o preço do serviço de blindagem. Não podendo, portanto, a consulente emitir nota fiscal de venda para o tomador de serviço referente a esses materiais utilizados na blindagem, haja vista eles não serem mercadorias que tenham utilidade independente da blindagem feita no veículo.

Considerando a natureza do serviço de blindagem verifica-se que os tipos de materiais que são empregados na prestação do serviço, basicamente, são chapas de aço, mantas, parafusos e demais materiais destinados a reforçar a carroceria do veículo contra impactos de armas de fogo. Esses materiais não tem a natureza de mercadorias que sejam fornecidas ao contratante do serviço para que ele possa utilizá-las em outro veículo. Tratam-se, na essência, de insumos



adaptados e empregados exclusivamente no veículo objeto do serviço de blindagem, não havendo nenhuma possibilidade da venda desses materiais citados apartados da prestação do serviço de blindagem.

O fato de o kit de blindagem não ser peça ou parte substituída é, inclusive, reconhecido pela Consulente, quando informa que o referido kit constitui-se dos materiais utilizados na blindagem. Ela apenas equivoca-se quando emite nota fiscal de venda para dar baixa dos materiais do estoque e não os inclui no preço do serviço.

A par do exposto acima, não há como serem separados os materiais (kit de blindagem) do serviço de blindagem. Devendo, portando, haver um único faturamento, relativo à prestação de serviço, que é sujeito ao ISSQN.

No entanto, o exposto não se aplica aos vidros utilizados na blindagem. Estes podem ser vendidos como mercadorias, pois podem ser utilizados em outro veículo do mesmo modelo que venha a ser objeto do serviço de blindagem. Neste aspecto, está correto o procedimento utilizado pela empresa.

3. CONCLUSÃO

Com base nos fatos e fundamentos jurídicos expostos nos tópicos precedentes, em relação à consulta formulada, esclarece-se o seguinte:

1. O serviço de blindagem, objeto da consulta, por força da norma prevista no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa as normas tributárias que regem o ISSQN, é sujeito à incidência do imposto municipal em questão;
2. Na prestação do serviço de blindagem somente não é sujeito ao ISSQN as peças e partes substituídas na prestação do serviço, por estas serem sujeitas ao ICMS;
3. A base de cálculo do ISSQN no serviço de blindagem é o preço do serviço, sem deduções. Nela são incluídos, inclusive, os valores dos materiais que são insumos da prestação do serviço;
4. Os materiais empregados na prestação do serviço de blindagem (kit blindagem), tais como chapas de aço, mantas, parafusos e congêneres, por não terem natureza de mercadorias que possam ser fornecidas ao adquirente para ele utilizá-las livremente em outro veículo, não podem ser excluídos da incidência do ISSQN e muito menos da sua base de cálculo;
5. Os vidros blindados adquiridos pelo tomador dos serviços e fornecidos ao prestador do serviço de blindagem têm a natureza de peça ou parte do veículo a ser substituída na blindagem, por isso, não fica sujeito a incidência do ISSQN e nem integra a sua base de cálculo;
6. Quanto ao faturamento da atividade de blindagem de veículo, a empresa deve emitir nota fiscal de serviços eletrônica referente à prestação de serviço de blindagem, incluindo no preço do serviço todos os valores que integram o custo do serviço, inclusive os valores correspondentes ao denominado kit blindagem. Sendo vedada a emissão de nota fiscal de venda de mercadorias relativa a esses materiais.

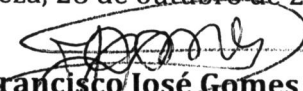
Quanto ao argumento que vinha agindo da forma explicitada no relatório deste parecer, por ter sido orientada pelo Plantão Fiscal desta Secretaria, pela simples leitura do Termo de Conclusão do procedimento fiscal realizado com base na Ordem de Serviço nº 2013/000574,



verifica-se que este argumento não procede, pois este Órgão já havia exposto expressamente o seu entendimento sobre o correto faturamento da atividade de blindagem de veículo e da sua tributação pelo ISSQN, que vai de encontro a interpretação explicitada nesta solução de consulta.

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

Fortaleza, 28 de outubro de 2014.


Francisco José Gomes
Auditor de Tributos Municipais
Matrícula nº 45.119

**DESPACHO DO GERENTE DA CÉLULA DE
CONSULTORIA E NORMAS**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos para apreciação.

Fortaleza-CE, 03/11/2014.


Paulo Sérgio Dantas Leitão
Gerente da Célula de Consultoria e Normas

**DESPACHO DO COORDENADOR DE
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

Fortaleza-CE, 06/11/2014.

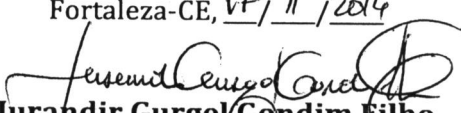

Paulo Luís Martins de Lima
Coordenador Administrativo Tributário

DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DE 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, 07/11/2014


Jurandir Gurgel Gondim Filho
Secretário Municipal de Finanças

