



Fortaleza
Prefeitura de

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

PROCESSO Nº: 2008/114223

INTERESSADO: Tribunal de Justiça do Estado do Ceará

ASSUNTO: Consulta a obrigatoriedade de retenção de ISSQN na fonte sobre a atividade de locação equipamento (máquina copiadora e impressora multifuncional)

EMENTA: ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Serviço de locação de equipamentos (bem móvel). Incidência tributária. Retenção de ISSQN na fonte. Emissão de nota fiscal de serviços.

1 RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, o **Tribunal de Justiça do Estado do Ceará** requer parecer deste Fisco sobre a obrigatoriedade da retenção do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) na fonte sobre a atividade de locação equipamento (máquina copiadora e impressora multifuncional).

O Consulente informa que o motivo da consulta deve-se a necessidade do cumprimento das cláusulas do contrato celebrado, obedecendo ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório, em que haja necessidade de incidência no recolhimento do ISSQN e sua alíquota

Ele anexou ao seu pedido, uma cópia do contrato de prestação de serviços de locação de máquinas celebrado com a empresa **Setemaq Comercial e Importação Ltda.** e ainda, dos seus primeiro, segundo e terceiro aditivos.

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, mas sim substituto tributário incumbido de realizar a retenção do ISSQN na fonte.

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 não foi encontrado entre as consultas já respondidas, caso análogo ao da Consulente.



1.3 Dos Dados dos Documentos Apresentados

Na cópia do contrato anexado ao pedido, consta que o seu objeto é a contratação dos **serviços de locação de equipamentos, tipo copiadoras e multifuncionais** para atender as necessidades de Poder Judiciário do Estado do Ceará, cuja quantidade e especificações técnicas dos equipamentos encontram-se nos seus anexos I e II, respectivamente.

Na Cláusula Terceira, que trata das obrigações do Contratante, estabelece que é de sua responsabilidade a guarda dos equipamentos, que são de propriedades da Contratada, não podendo ceder, transferir ou sublocá-los a terceiros.

Quanto às responsabilidades da Contratada, previstas na Cláusula Quarta do citado contrato, está estabelecido que ela deverá entregar os equipamentos novos e instalados, deixando-os em condições de uso. Devendo ela ainda, substituir as peças danificadas dos equipamentos e providenciar a manutenção deles, quando for necessário, para mantê-los em constantes condições de uso.

O contrato prevê ainda, uma franquia mensal de 1.300.000 (um milhão e trezentas mil) cópias ou impressões e que, pelo excedente deste número será cobrado o valor adicional de R\$ 0,05 (cinco centavos de real) por cópia. Esta franquia de cópias ou impressões, prevista inicialmente, foi alterada pelo primeiro e segundo aditivo, mas mantido o valor cobrado por excedente de cópia.

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 constatação da incidência do imposto sobre 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.

Para elucidar a questão posta, cabe ainda trazer a lume o conceito de serviços para fins de incidência do imposto municipal. Pelo conceito de serviço, amplamente aceito pela doutrina e pela jurisprudência, induz-se que o serviço passível de ser tributado pelo ISSQN é aquele que é prestado para terceiros, ou seja, para pessoa distinta da pessoa do prestador.

Este conceito de serviço decorre da definição de fato gerador do imposto estabelecido pela legislação que rege o imposto. O fato gerador do imposto é a prestação de serviços do latim *prestare*, que significa satisfação, prestação, pagamento; e de *servitium*, que é o mesmo que estado de escravo e de *servus*, atividade, trabalho, etc. Mais amplamente, significa todo fornecimento de trabalho realizado por uma pessoa para outra, mediante remuneração, seja qual for a natureza de seu vínculo. Prestar serviços é servir, é prestar atividade ou trabalho a outrem.

Outro aspecto que serve para elucidar a questão posta é a da autonomia da prestação do serviço. O Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, *in Doutrina e Prática do ISS*, estabelece que “o ISS acha-se ligado à prestação de serviços exercida em nome próprio ou com autonomia. A finalidade do imposto municipal é gravar serviços prestados em caráter pessoal, próprio, realizado sob a responsabilidade do contribuinte e com a indispensável autonomia”.

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 (equipamentos)**, conforme requerido pela Consulente.

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

A locação de bens móveis sem 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 previsto no item 78, transcrito acima, foi definido 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, nesta nova relação de serviços tributáveis pelo imposto municipal, deixou de constar 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.”g 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 videoteipes 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 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 nova Norma Complementar Nacional (LC 116/2003) não constar expressamente tal serviço, deixou de ser prevista como hipótese de incidência do ISSQN no município.

A despeito da não incidência do imposto sobre a atividade locação de bens móveis sem mão de obra, é preciso atentar para a disposição contida no art. 44 do citado Regulamento, que estabelece o seguinte:

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.

Por este dispositivo legal, a locação de uma máquina acompanhada de operador caracteriza uma prestação de serviço quando a mesma seja feita sob a responsabilidade do locador do bem e da mão de obra usada para a sua operação.

No caso em tela, conforme as cláusulas que estabelecem as responsabilidades das partes está configurado que a atividade objeto do contrato é de locação de bens móveis.

2.3 Da Remuneração da Atividade de Locação de Máquinas Copiadoras (Bens Móveis), sem Mão-de-obra

A forma de estabelecer o valor da remuneração da atividade de locação de bens móveis, sem mão-de-obra, é de livre iniciativa do locador. Podendo o mesmo estabelecê-la em valor fixo, variável em função de horas de usos ou da quantidade de vezes que é usado o bem, ou ainda, em função da conjugação das duas formas (fixa e variável).

No caso em tela, a remuneração dos equipamentos locados é feita com base em valor fixo, estabelecido em função de certa quantidade de vezes que as máquinas são usadas, e ainda, em função de cada utilização excedente ao valor previamente estabelecido.

Esta forma de remunerar o uso dos equipamentos não desnatura a atividade contratada, haja vista que a máquina foi posta a disposição do locatário e é ele que usa o bem sob seu domínio. O valor cobrado por excedente de cópia é justo e trata-se de uma maneira de remunerar o uso do bem cedido, pois quanto mais um bem é usado, maior será o seu desgaste e, conseqüentemente, a sua depreciação.

A cobrança de excedente de cópia não caracteriza a prestação de serviços de cópia, desde que o bem usado esteja sobre o poder do locatário e a operação seja realizada por mão-de-obra do tomador.

2.4 Do Fornecimento de Material de Consumo e da Manutenção de Equipamentos Locados

O citado contrato celebrado entre o Consultante e a empresa Setemaq prevê que esta é responsável pela manutenção e pela substituição de peças dos equipamentos locados.

Esta previsão contratual também não desnatura a atividade de locação, pelo contrário, ela enfatiza que o contrato é pura e simplesmente de locação. Pois a contratada está realizando a manutenção e a substituição de peças de equipamentos de sua propriedade, não estando prestando serviços para terceiros e sim para si mesmo.

Poder-se-ia até vislumbrar uma prestação de serviços assessoria constante do contrato. Mas isto só estaria configurado se os bens objeto da manutenção fossem do Tribunal de Justiça, que não é o caso.

O serviço de conserto ou de manutenção está previsto como hipótese de incidência do ISSQN no subitem 14.01 da Lista de Serviços sujeitos ao imposto. Mas em decorrência do conceito legal e doutrinário de serviços sujeitos ao imposto e ainda, em virtude do que está contido no item 14 da Lista de Serviços, que agrupa os serviços da mesma natureza do de manutenção, ele é um serviço que somente incide o imposto se for prestado em bens de terceiros, o que não é o caso em tela. Os serviços de manutenção ou conserto previstos no contrato, a serem prestados pela Contratada são executados em bens do seu próprio patrimônio, por isto não há incidência do imposto sobre serviços.

A única operação disfarçada que foi identificada no contrato é de fornecimento de *toner*. O *toner* e a tinta são materiais de consumo para o funcionamento dos equipamentos locados, podendo os mesmos serem comprados do fornecedor das máquinas ou de terceiros, mas não são objeto de locação. Pois só pode ser objeto de locação aquilo que pode ser devolvido no estado em que foi recebido e este não é o caso do *toner* e da tinta.

No caso em tela, há locação de equipamentos e venda de mercadorias (*toner* ou tinta). Estando esta última sujeita à incidência do ICMS de competência dos Estados.

2.5 Substituição Tributária do ISSQN

Cabe mencionar ainda, que por força do disposto do inciso I do art. 10 do Regulamento do ISSQN, em função do Contratante fazer parte da administração direta do Estado do Ceará, o mesmo foi eleito como substituto tributário para fins de retenção e recolhimento do imposto municipal incidente sobre os serviços tomados que haja incidência do imposto, sendo, portanto, responsável pela retenção na fonte e pelo o recolhimento do ISSQN incidente sobre todos os serviços tomados, cujos fatos geradores ocorram no território do Município de Fortaleza. O Tribunal é responsável pelo recolhimento do ISSQN, inclusive quando o imposto deixar de ser retido na fonte.



Fortaleza
Prefeitura de

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

Mas a responsabilidade do substituto tributário só se aplica quando houver a incidência do imposto sobre os serviços por ele tomados. Como exposto, no contrato em tela não há incidência do ISSQN sobre o serviço objeto do mesmo.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, em função da natureza do serviço prestado e das disposições legais citadas, não há a incidência do ISSQN na atividade de locação de equipamentos objeto do contrato anexo ao pedido e nem sobre as atividades acessórias, estando, portanto, o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará desobrigado de realizar a retenção de ISSQN sobre os valores pagos à Contratada.

Por fim, é necessário esclarecer que em função de a consulta ter sido feita sobre um caso específico, este parecer só tem validade para o mesmo, não vinculando este Fisco a qualquer outra espécie de serviço tomado.

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

Fortaleza, 12 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