



**PARECER Nº                    /2009**

**PROCESSO Nº 2009/278116**

**INTERESSADO: Auto Serviços Fortaleza S/S Ltda.**

**ASSUNTO: Consulta sobre incidência de Imposto sobre Serviços**

**EMENTA:** Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Incidência tributária. Serviço de alfaiataria e costura. Beneficiamento sobre encomenda. Serviço de beneficiamento. Emissão de documentos fiscais. Responsável tributário.

## **1       RELATÓRIO**

### **1.1     Do Pedido e das Razões**

No presente processo, a empresa **Auto Serviços Fortaleza S/S Ltda.**, empresa prestadora de serviços contábeis, inscrita no CNPJ com o nº 23.589.856/0001-40 e no CPBS com o nº 108.537-9, representada pelo seu sócio administrador, Jorge Martins Lima, requer parecer deste Fisco sobre a **incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)** na atividade de alfaiataria e costura, sobre emissão de documentos fiscais e sobre responsabilidade fiscal.

A Consultante informa que uma empresa do ramo indústria de confecções feminina, localizada no Município de Fortaleza, necessita mandar seus insumos para serem produzidos por terceiros, também residentes neste Município, cujos industrializadores são pessoas físicas. Diante deste fato ele indaga:

1. A atividade de industrialização por encomenda de roupas do vestiário, executada por pessoas físicas, está prevista na relação de serviços tributáveis pelo ISSQN, prevista nas normas municipais?
2. Se está prevista na relação de serviços e há a tributação pelo imposto, qual é a fundamentação legal e qual a alíquota a ser aplicada nesta atividade?
3. Qual o documento fiscal para acobertar esta transação?
4. Há algum encargo/tributo de responsabilidade do tomador dos serviços da industrialização por encomenda? Se há tributação/encargo, quais seriam os tributos/encargos e suas alíquotas e qual o regime de recolhimento?

### **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). A consulta deverá 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 consultante 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, apesar de já haverem sido emitidos vários pareceres sobre a atividade em questão, esta consulta traz a lume vários fatos novos que não foram abordados nas anteriores, razão pela qual cabe a sua análise e a emissão de parecer específico para o caso da Consultante.

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 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 espécie de serviço objeto da consulta formulada.

### **2.2 Da Incidência do ISSQN no Serviço de Alfaiataria e Costura e da Alíquota aplicável**

Apesar de o Consultante fazer menção a atividade de industrialização de roupas do vestiário feminina, na essência, a atividade da empresa que ela quis fazer referencia é de alfaiataria e costura.

O Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, prevê a prestação do serviço de alfaiataria e costura como hipótese de incidência do ISSQN, no subitem 14.09 da Lista de Serviços a ele anexa, com a seguinte redação: *“alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento”*.

Pelo disposto neste subitem da Lista de Serviços, para que haja a incidência do ISSQN e o conseqüente nascimento da obrigação tributária de realizar o pagamento do imposto, além de haver a necessidade da efetiva prestação do serviço nele previsto, é preciso também que o serviço seja prestado por encomenda do usuário final e que ele forneça o material no qual será realizado o serviço, isto é, o material a ser costurado.

No serviço em questão, para que ele seja considerado uma operação sujeita a incidência do imposto sobre serviços, é necessário que o serviço seja realizado em bens de terceiros (tecido ou outro material costurável) e que ele seja usuário final do bem no qual foi aplicado o serviço. Do contrário, a atividade será considerada industrialização ou mera etapa de um processo produtivo, sem a tributação do imposto municipal.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

A disposição faz ressalva apenas aos aviamentos (como linhas, botões, zíper e outros) que, para fins de incidência do imposto, não precisam ser fornecidos pelo tomador do serviço. Ou seja, se houver aplicação no serviço de costura de aviamentos do próprio prestador do serviço, não há impedimento para a incidência do ISSQN sobre serviço prestado. Pela redação da norma, os aviamentos são considerados insumos empregados pelo prestador do serviço de costura, composto o custo do seu serviço.

No tocante a expressão “usuário final” contida na redação do citado subitem, na acepção da palavra é aquela pessoa que, em última instância, irá usar o bem objeto da prestação do serviço, ou seja, é o consumidor final do bem, o usuário da roupa objeto do serviço de alfaiataria e costura.

Entretanto, alerta-se que a expressão “usuário final” não se refere, necessariamente, a pessoa que irá vestir ou usar o bem final, que teve o serviço de costura como um dos insumos. No caso de uma indústria que manda para terceiros executar serviço de costura em peças de qualquer material que possa ser costurado, quando este material resultante é apenas uma parte de um bem, que nele será incorporado, para posteriormente este bem, pronto e acabado, ser vendido para terceiros; neste caso, ela será considerada a usuária final do serviço de costura. Portanto, neste exemplo, para que haja a incidência do imposto, basta que ela tenha fornecido o material a ser aplicado o serviço de costura.

Para tornar mais claro a exposição do parágrafo anterior, no caso em que uma indústria de sandálias femininas, por exemplo, envia peças de couro para que um terceiro as costure e em seguida, as devolva para que a encomendante as empregue na montagem de sandálias, que posteriormente serão vendidas, neste caso ela será considerada usuária final do bem em que foi aplicado o serviço de costura.

No caso consultado, a Consulente informa que uma empresa do ramo indústria de confecções feminina, localizada no Município de Fortaleza, manda insumos para serem produzidos por terceiros, também residentes neste Município, cujos industrializadores são pessoas físicas. Ela não especificou, mas pelo contexto da consulta deduz-se que estes insumos sejam tecidos a serem costurados. Razão pela qual, conclui-se que a atividade de industrialização por encomenda seja de peças do vestuário feitas de tecidos.

A atividade especificada, pela sua natureza e especificidade, na acepção da palavra, é um “serviço” consubstanciado em uma obrigação de fazer, nos termos da Lei Civil, isto é de costurar os tecidos enviados. Por esta razão, ela deve ser enquadrado no subitem 14.09 da Lista de Serviços, para fins de determinação da incidência do ISSQN.

Entretanto, em função dos esclarecimentos já feitos acima e do fato de o legislador complementar ter usado o critério da destinação final do bem resultante da aplicação do serviço previsto no subitem 14.09 da Lista de Serviços, para caracterizar a incidência do ISSQN sobre ele, para saber se há ou não a incidência do ISSQN nos serviços encomendados pela empresa mencionada pela Consulente, resta saber apenas qual a destinação final que será dada às peças costuradas, pela empresa comerciante ou indústria (encomendante).

Em função da não especificação da destinação a ser dada pela indústria às peças costuradas, não é possível responder afirmativamente, se a atividade dela incide ou não o ISSQN. Entretanto, pelos esclarecimentos exposto, é possível a Consulente chegar a esta conclusão.

Ainda sobre a atividade consultada, merecem serem destacados os serviços previstos no subitem 14.05 da Lista de Serviços já referenciada, transcrito abaixo *in verbis*, que poderia suscitar dúvida quanto ao enquadramento do serviço de alfaiataria e costura:

14.05. Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

O serviço de alfaiataria e costura realizado em bens de terceiros (tecido) é uma das espécies de beneficiamento, previsto no subitem 14.05 da Lista de Serviço, transcrito acima. No entanto, pelo fato de haver no rol de serviços tributados pelo ISSQN um serviço mais específico no subitem 14.09, com a descrição de “alfaiataria



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

e costura”, pelo critério da especificidade, é neste subitem que o serviço deve ser enquadrado e não naquele, que é mais genérico.

No entanto, outros serviços correlatos, como o corte das peças de tecidos, a pintura, o tingimento, o bordado, o acabamento etc., quando feitos isoladamente, por não terem a natureza do serviço de costura, devem ser enquadrados no subitem 14.05 da Lista.

Para determinar a incidência do ISSQN sobre os serviços previstos no subitem 14.05 da Lista de Serviço, não há a necessidade de verificar o critério da destinação do bem objeto dos serviços nele previstos. Para que haja a incidência do imposto sobre os serviços nele elencados, basta que eles sejam efetivamente prestados para terceiro, não necessitando que este seja o usuário final do bem no qual foi aplicado o serviço.

Sobre a possibilidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e de Transporte interestadual e intermunicipal (ICMS) no serviço de alfaiataria e costura, que não seja prestado nas condições estabelecidas no subitem 14.09 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, entendemos não ser possível quando o serviço for aplicado em material fornecido pelo tomador do serviço, pelo fato de neste caso haver a obrigação *de fazer* e não *de dar*. As atividades mercantis que se encontram no campo da incidência do IPI, de competência da União, e do ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, segundo o entendimento da doutrina e da jurisprudência especializada, são apenas aquelas que sejam *obrigação de dar*, nos termos definidos na Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

Quando há aplicação de serviço em bens de terceiros, a obrigação em questão é a *de fazer*, sendo, portanto, um serviço sujeito ao ISSQN de competência dos Municípios e do Distrito Federal, caso haja previsão do mesmo no rol dos serviços tributados por este imposto.

*A contrario sensu*, o serviço de alfaiataria e costura prestado nas condições previstas no subitem 14.09 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, por força do que dispõe o § 2º do artigo 1º da citada Lei Complementar, é um serviço que está no campo da incidência do ISSQN e incide o imposto quando prestado nas condições estabelecidas na norma que define o seu fato gerador, mesmo que haja aplicação de materiais pelo o prestador do serviço, no caso, os aviamentos. Esta previsão normativa é suficiente para excluir a incidência do IPI e do ICMS dos serviços previstos no rol dos fatos geradores do imposto municipal.

Por expressa determinação constitucional, os únicos serviços que podem ser tributados pelo ICMS são os de comunicações e de transporte interestadual e intermunicipal. O imposto em questão também tributa a circulação das mercadorias objeto da aplicação de serviços. O serviço, neste caso, passa a ser custo das mercadorias a serem vendidas. Na prestação do serviço de confecção de peças de roupas para uma indústria ou comerciante, destinadas a comercialização, não há a incidência do ISS, mas também não há a incidência do ICMS. Este e o IPI só podem tributar as mercadorias, quando foram vendidas no mercado por indústria ou comerciante.

Ainda sobre este serviço consultado, esclarece-se que o fato gerador do ISSQN ocorre tanto nos serviços prestados por pessoas jurídicas, como nos prestados por pessoas físicas ou naturais. A hipótese de incidência do imposto *in casu*, prevista no art. 1º da LC nº 116/2003 e no art. 1º do Regulamento do ISSQN, estabelece que o fato gerador do imposto é a “prestação de serviço prevista na lista”.

Não é, portanto, a natureza jurídica do prestador que irá determinar se há ou não a incidência do ISSQN, como quis fazer entender a Consultante. Isto é, para que ocorra o fato gerador da obrigação de pagar o imposto, basta que o serviço previsto na norma seja efetivamente prestado por uma pessoa qualquer. A legislação municipal apenas diferencia a forma de quantificação do imposto, quando o serviço for prestado por pessoas jurídicas e equiparadas ou por pessoas físicas ou naturais.

Quanto à alíquota do ISSQN a ser aplicada ao serviço de alfaiataria e costura, quando sujeito a incidência do imposto, esta, conforme dispõe o art. 146-4 da Lei nº 4144/72, com a redação da Lei Complementar nº 14/2003, é de 5% (cinco por cento).



### **2.3 Documento fiscal emitido na remessa e no retorno de matérias-primas destinadas a aplicação de serviço**

Conforme relatado na seção preliminar, a Consultante indagou também sobre qual documento fiscal deve ser usado para acobertar o envio de matérias-primas para ser objeto da aplicação de serviços por terceiros.

Sobre este aspecto da consulta, este Fisco limita-se a realizar esclarecimentos apenas sobre os documentos fiscais por ele autorizados, que são aqueles destinados a consubstanciar as prestações de serviços sujeitas ao ISSQN.

Sobre a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais, o artigo 157 do Regulamento do ISSQN estabelece que 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.

O citado Regulamento prevê também, em seu art. 248, que os profissionais autônomos (pessoas físicas ou naturais que prestem serviço pessoalmente) são dispensados da emissão dos documentos fiscais nele previstos.

No art. 164 do Regulamento do ISSQN há ainda a provisão normativa de que é vedada a emissão de nota fiscal quando se tratar da prestação de serviço não sujeita a incidência do imposto.

Pelo o exposto, se o serviço de alfaiataria e costura for prestado por pessoa jurídica e for sujeito ao ISSQN, deverá ser emitida a nota fiscal de serviço correspondente aos serviços prestados. No entanto, se ele for prestado por pessoa física ou natural, pelo fato desta pessoa ser dispensada da emissão de documento fiscal, não deve ser exigido documento fiscal de serviços deles.

Já se o serviço prestado não estiver sujeito à incidência do ISSQN, por não ser prestado nas condições previstas no subitem 14.09 da Lista de Serviços, não deve ser exigido documento fiscal nem de pessoa jurídica, pois ela fica vedada à emissão de documento fiscal quando não houver a incidência do imposto municipal.

### **2.4 Responsabilidade do tomador de serviço de industrialização por encomenda**

Quanto a indagação da Consultante se há algum encargo/tributo de responsabilidade do tomador dos serviços de industrialização por encomenda, ressalva-se que é uma pergunta de difícil resposta, pois o sistema tributário contempla diversos tributos de competências da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

Pelo exposto, devido à competência deste Fisco, este parecer limita-se a esclarecer apenas as responsabilidades tributárias relativas aos tributos de sua competência, especificamente, com relação ao Imposto sobre Serviços.

Primeiramente, cabe esclarecer que a industrialização por encomenda é uma atividade distinta da prestação de serviço. A consulta em questão gira em torno da prestação de serviços de alfabetaria e costura e não sobre industrialização por encomenda, portanto, é sobre aquela que será analisada a responsabilidade tributária.

No tocante as responsabilidades dos tomadores de serviços no Município de Fortaleza, cabe esclarecer que as mesmas estão descritas nos art. 10 a 17 do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo o Decreto nº 11.591/2004.

Se o tomador do serviço de alfabetaria e costura for uma pessoa que se enquadre nas atividades listadas nas alíneas do inciso III do art. 10 do Regulamento do ISSQN e o serviço for sujeito à incidência do ISSQN, ela deverá reter o imposto na fonte e recolher aos cofres do Município até o dia 10 do mês subsequente ao que tomar o serviço, independentemente de o prestador ser pessoa física ou jurídica ou dele ter emitido ou não o documento fiscal correspondente. Ressalva deve ser feita apenas no caso de o serviço sujeito ao imposto ser prestado por pessoa física inscrita neste município e em dia com o pagamento do imposto, quando comprovada esta condição mediante a Certidão Negativa de Débito do ISSQN, que haverá a dispensa de retenção do imposto na fonte.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

Já se o tomador do serviço não se enquadrar em nenhuma das atividades previstas no art. 10 do Regulamento do ISSQN, ele deverá observar se o prestador do serviço enquadra-se nas situações previstas no seu art. 11, para verificar se terá a responsabilidade de realizar a retenção do imposto na fonte. Isto, obviamente, se houver a incidência do ISSQN sobre o serviço tomado.

## **2.5 Ressalva quanto à vinculação deste Fisco à Consulente**

Ressalva-se que, em função do disposto no art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, que prevê as pessoas que podem formular consultas, esta consulta é meramente informativa, não vinculando este Fisco à Consulente, em razão dos fatos consultados não serem realizados por ela, mas por terceiros para quem ela presta serviços.

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

Fortaleza, 16 de novembro 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 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