



**PARECER Nº**                    /2009

**PROCESSO Nº:** 2009/165663

**INTERESSADO:** MACAN Ind. e Locação de Equipamentos para Construção Ltda.

**ASSUNTO:** Consulta Incidência de ISSQN e sobre Emissão de Nota Fiscal de Serviços

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

## **1 RELATÓRIO**

### **1.1 Do Pedido e das Razões**

No presente processo, a empresa **MACAN Ind. e Locação de Equipamentos para Construção Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 20.243.945/0008-18 e no CPBS com o nº 153.007-0, solicita parecer deste Fisco acerca da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na atividade de locação de equipamentos para construção civil, inclusive andaimes e, sobre a emissão de Nota Fiscal de Serviço para a atividade.

A Consulente informa que o seu objeto social é a locação e a comercialização de bens móveis para a construção civil, consistente em máquinas e equipamentos, como: andaimes, elevadores de obras, guinchos, mesas de serra, estruturas metálicas, coletores de entulhos, cestas e caçambas de lixo, formas e estruturas em concreto, betoneiras etc.

A empresa alega que a Lei Complementar nº 116/2003, especificamente o subitem 3.05, considerou a atividade de “cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário” como sendo serviço, mesmo diante da inconstitucionalidade já declarada pelo o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 116.121/SP e que a legislação municipal exige a emissão de Nota Fiscal de Serviço para acobertar as atividades de prestação de serviço.

Com base no exposto, a Consulente pergunta:

1. Se ela é obrigada a emitir notas fiscais de serviços para acobertar sua atividade de locação de bens móveis que compõem seu objeto social?
2. Se ela é obrigada a emitir notas fiscais de serviços para acobertar sua atividade de locação de andaimes?

### **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 e nem é representante da tal empresa, pois não foi anexada nenhuma procuração (mandato) lhe concedendo poderes para representá-la junto a este Fisco, ou seja, para consultar em nome dela.

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.

Eis o **relatório**.

## **2 PARECER**

Para responder às indagações formuladas pela a Consulte sobre a emissão de nota fiscal para a atividade de locação de bens móveis é necessário verificar, primeiramente, se há ou não a incidência do ISSQN sobre a atividade.

### **2.1 Da Incidência do ISSQN**

A conclusão acerca da incidência do ISSQN sobre as atividades relatadas prescinde, preliminarmente, de algumas considerações sobre a incidência do imposto:

- 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 sobre a atividade de **locação de bens móveis (máquinas e equipamentos para construção civil, inclusive andaimes)**, conforme expôs a 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 em geral, sem o uso conjunto de 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 expresso no item 78, transcrito acima, era previsto 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, deixou de constar a atividade de locação de bens móveis em geral na atual relação de serviços tributáveis pelo imposto municipal, por força de veto presidencial ao subitem 3.01 da Lista de Serviços anexa a citada Lei, conforme dispõe a MENSAGEM Nº 362, de 31 de julho de 2003, sob o argumento de o Supremo Tribunal Federal ter considerado inconstitucional à incidência do ISSQN sobre a atividade.

Ante o exposto, a atividade cessão de direito de uso 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 atual Norma Geral do ISSQN (LC 116/2003) não constar expressamente tal atividade, deixou de ser prevista como hipótese de incidência do ISSQN neste Município.

Entretanto, foram mantidas outras atividades na Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003 que têm a mesma natureza da que foi vetada pelo o Presidente da República. Entre estas atividades mantidas, encontra-se a atividade prevista no subitem 3.05 da Lista de Serviços, que é objeto de questionamento pela a Consulente. Neste subitem, complementando a redação do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, consta que o Imposto sobre Serviços incide sobre a atividade de “*cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*”.

Antes de passar a emissão de opinião sobre a incidência ou não do ISSQN sobre a locação de andaimes, cabe algumas observações sobre a questão da inconstitucionalidade relativa a incidência do ISSQN na atividade de locação, que foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 116.121/SP, conforme alegado pela a Consulente.

### **2.3 Da Constitucionalidade da Incidência do ISSQN sobre as Atividades de Locação, previstas na Lista de Serviços da LC nº 116/2003 e da Legislação Municipal**

Não cabe aos agentes administrativos decretar a inconstitucionalidade de normas. A ele, cabe apenas a tarefa de aplicar as normas nos termos do Ordenamento Jurídico Nacional, até mesmo porque as suas atividades são vinculadas aos termos da lei.

Um dos princípios integrantes no ordenamento jurídico é de que toda norma regularmente aprovada é uma norma válida, isto é, há uma presunção de constitucionalidade das normas vigentes.

Em função do exposto não cabe à Administração Tributária entrar no mérito da inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a atividade de sessão de direito de uso ou de locação de bens móveis.

Sem desejar lecionar, mas apenas para esclarecer à questão, cabe observar que no Brasil, a declaração de inconstitucionalidade de norma pode ser feita pela via *difusa* (qualquer juiz ou tribunal) ou pela via *concentrada* (exclusiva do Supremo Tribunal Federal). Na primeira modalidade (controle difuso), os efeitos da decisão são aplicáveis apenas às partes da lide (*inter partes*). Já na segunda modalidade (controle concentrado) os efeitos são aplicáveis a todas as pessoas sujeitas à norma declarada constitucional ou inconstitucional, isto é, *erga omnes*.

A decisão proferida pelo o STF, no RE 116.121/SP, foi dada na modalidade de *controle difuso*, isto é, em caso concreto. Razão pela qual, os seus efeitos são aplicáveis apenas às partes integrantes do processo judicial correspondente e não a todas as pessoas sujeitas à norma declarada inscontitucional.

Pelo o exposto, só não incide o ISS sobre as locações de bens móveis que não estejam expressamente previstas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. E esta não incidência não em razão da decisão do STF citada, mas sim em razão do veto presidencial ao subitem 3.01 da Lista, como já citado.

### **2.4 Da Incidência do ISSQN sobre a Locação de Andaimes aplicados em Estruturas de Uso Temporário**

Voltando a questão da tributação da atividade de sessão de direito de uso de bens móveis pelo o ISSQN, ressalta-se que ele incide sobre as atividades que tenham esta natureza e estejam expressamente previstas na Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003 e, devido ao princípio de legalidade, transcritas nas normas municipais.

No tocante a atividade de *cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*, prevista no subitem 3.05 da Lista da LC nº 116/2003 e subitem 3.04 das normas deste Município, cabe observar que o



imposto *in casu* só incide sobre a locação de andaimes quando estes forem aplicados pelo o próprio fornecedor em uma estrutura de uso temporário a ser entregue ao locatário, isto é, só há a incidência tributária quando eles forem meios para a entrega de uma estrutura temporária pelo o cedente. A simples entrega de andaime para o locatário fazer o uso que lhe convier não está sujeito à incidência do ISSQN.

O andaime previsto no subitem 3.05 em questão é aquele destinado ao uso pelo o próprio fornecedor na montagem de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. Ou seja, o andaime somente fica sujeito ao ISSQN, quando o objeto do contrato celebrado, entre prestador e tomador do serviço, for a entrega de estrutura de uso temporário devidamente montada.

A afirmativa acima decorre da interpretação sistemática e teleológica da norma. Não haveria sentido o legislador prevê a incidência do ISSQN sobre a locação de outros equipamentos para construção civil em um subitem, como eram previstos no subitem 3.01 (vetado), e prevê em outro subitem, apenas o “andaime”. Tributar a locação de andaime e não tributar, por exemplo, a locação de uma betoneira, que tem a mesma natureza, é no mínimo incoerente.

Portanto, só incide o ISSQN sobre a locação de andaime previsto, no subitem 3.04 da Lista de Serviços do Regulamento do ISSQN, quando ele for parte da locação de uma das estruturas temporárias previstas no subitem ou de outras assemelhadas. Ou seja, quando o objeto do contrato, explicita ou implicitamente, for a entrega de estrutura de uso temporária de quaisquer espécies, que empreguem andaimes nelas, estes ficam sujeitos ao Imposto dos Municípios.

## **2.5 Da Incidência do ISSQN sobre o Serviço de coleta e transporte de resíduos sólidos (lixo, entulho, etc.) com o uso de Container (Coletores de entulho)**

Conforme relatado antes, a Consulente informa que também loca coletores de entulho (container), cestas e caçamba de lixo.

Estes equipamentos são usados para o serviço de remoção resíduos sólidos (entulho). Eles são apenas meio ou equipamento usado para facilitar a remoção dos resíduos sólidos.

Normalmente, o cliente não deseja locar containeres para ele mesmo pegá-lo e realizar o transporte e a destinação dos resíduos neles depositados. Os usuários destes bens móveis, em regra, contratam o serviço de remoção e destinação final de resíduos sólidos e para tanto, é cedido um container, cesta ou caçamba para lixo, destinada para armazenar os resíduos a serem removidos, transportados e dados o seu destino final, que é serviço fim.

Portanto, a locação de container, cesta ou caçamba para lixo, somente não estará sujeita a incidência do ISSQN, quando o objeto fim do contrato for apenas a entrega do bem para uso do cessionário. Quando estiver compreendido, expresso ou implicitamente, o serviço de remoção, transporte e destinação final, esses bens são apenas meios ou instrumentos para a prestação de um serviço sujeito ao ISSQN, assim como o é, o veículo usado para realizar o transporte dos resíduos.

O serviço prestado pela empresas, que alegam locar container, conforme a sua natureza e o que dispõe o § 4º do artigo 1º da LC 116/2003, retratado pelo inciso V do § 3º do artigo 1º do Regulamento do ISSQN, é previsto no subitem 7.09 da Lista de Serviços sujeitos ao ISSQN. Sendo, portanto, sujeito à incidência deste imposto municipal.

## **2.6 Da Vedação de Emissão de Nota Fiscal de Serviços para Serviços que não Incida o ISSQN**

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.

Ante o exposto, se o serviço prestado não estiver sujeito a incidência do ISSQN, o prestador, pessoa jurídica ou equiparada, fica vedado a emissão de documento fiscal.



Entretanto, cabe observar que caso a empresa preste outros serviços sujeitos ao imposto, ela deve possuir documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal, para emissão quando da prestação do serviço tributáveis.

## **2.7 Da Emissão de Fatura em Substituição a Emissão de 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 à 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**

Pelo exposto, em função da disposição contida no art. 164 do Regulamento do ISSQN é vedada a emissão de qualquer modelo de documento fiscal de serviço autorizado pelo Fisco Municipal para atividades que não estejam sujeitas a incidência do ISSQN.

No tocante às indagações da Consultante relatadas na parte inicial, é vedada a emissão de nota fiscal de serviço para atividade de locação de bens móveis não previstas na Lista de Serviços. Entretanto, é necessário atentar se o bem locado é meio ou instrumento para a prestação de outro serviço previsto no rol de serviços tributáveis pelo imposto, que neste caso, fica sujeito à incidência dele.

Sobre a indagação acerca da obrigatoriedade da emissão de nota fiscal de serviço para acobertar a atividade de locação de andaime, conforme exposto na seção 2.4 deste parecer, para encontrar a resposta é necessário verificar se o andaime será fornecido incorporado à cessão de estruturas de uso temporário ou não. Se ele for fornecido incorporado à estrutura de uso temporário, há a incidência do ISSQN. Entretanto, se obrigação do fornecedor for a entrega do andaime desmontado ao tomador, para que este os use como bem lhe convier, o operação não está sujeita ao ISSQN.



Prefeitura de  
**Fortaleza**

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

Em síntese, quando a atividade não estiver sujeita a incidência do ISSQN é vedado ao prestador do serviço emitir documento fiscal. Em substituição ao documento fiscal, conforme exposto na seção 2.7 deste Parecer, a pessoa jurídica deverá emitir Fatura de Serviço, nos termos do art. 20 da Lei nº 5.474/1968.

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

Fortaleza, 10 de agosto 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 COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;

2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

Fortaleza-CE, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**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