



PARECER Nº 2011/

PROCESSO Nº: 2010/388677

INTERESSADO: Alug Locação de Veículos Ltda.

ASSUNTO: Consulta sobre a obrigatoriedade de Emissão de Nota Fiscal de Serviços para Atividade de Locação de Bens Móveis.

EMENTA: Tributário. Obrigação Acessória. Emissão de Nota Fiscal de Serviços. Locação de bens móveis Obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. ISSQN. ISS. Não incidência.

1. RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **Alug Locação de Veículos Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 09.650.195/0001-90 e no CPBS com o nº 236746-7, requer parecer deste Fisco sobre a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) para a atividade de locação de bens móveis.

A Consulente informa que a sua única atividade é a de locação de automóveis sem condutor, prevista na CNAE nº **77.11-0-00 - Locação de automóveis sem condutor**, e que essa atividade não é tributada pelo ISSQN, conforme Lei nº 116/2003. Por isso, ela questiona se deverá emitir documento fiscal (NFS-e) para os serviços cuja atividade é a citada e se for obrigada, quando terá início o dever, conforme cronograma do anexo único da IN nº 03/2010.

A presente consulta foi protocolada em nome da empresa identificada na epígrafe, mas, no entanto, ela foi assinada pelo contador Alexandre Magno Pereira Paula, sem que fosse anexado aos autos nenhum documento que comprove ter o signatário poderes para representar a referida empresa.

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, verificou-se que já houve resposta à consulta formulada por contribuinte em caso análogo ao deste Consulente, mas em virtude das peculiaridades desta consulta, resolveu-se abordar a questão na íntegra.

Eis o **relatório**.

2. PARECER

Para responder a consulta formulada, primeiramente é necessário tecer algumas observações acerca da obrigação de emissão de nota fiscal de serviço e da questão da tributação da atividade locação de bens móveis pelo ISSQN.

2.1. Da obrigatoriedade de emissão de documento fiscal

A obrigatoriedade de emissão de documento fiscal é uma obrigação acessória (dever instrumental) que é instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar a arrecadação dos seus tributos. O fundamento para a instituição dessa obrigação de fazer encontra-se previsto no artigo 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

O Município de Fortaleza, no uso da sua competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), visando criar meios para a identificação dos fatos sujeitos a incidência deste imposto e a sua quantificação, por meio da Lei nº 4144, de 27/12/1972, alterada da Lei Complementar nº 14, de 26/12/2003, estabelece a obrigatoriedade da emissão de documento fiscal, *in verbis*:

Art. 147. O sujeito passivo, ainda que isento ou imune, fica obrigado a manter e utilizar em cada um dos seus estabelecimentos os livros contábeis: diário e razão, os livros fiscais; bem como a emitir nota fiscal, cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), fatura ou bilhete de ingresso, por ocasião da prestação dos serviços. (Grifo nosso)

§ 1º O Regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, de notas fiscais de serviços, de cupom fiscal de faturas ou de bilhete de ingresso e a forma e prazos para a sua escrituração ou emissão, podendo, ainda, dispor sobre a dispensa ou faculdade do uso dos mesmos em determinados casos, tendo em vista a natureza dos serviços ou o ramo de atividades dos estabelecimentos.

§ 2º A espécie de documento fiscal a ser usado pelo contribuinte será estabelecido em ato do Secretário de Finanças, no interesse da Administração Tributária, observados os requisitos do regulamento.

O Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004 e alterado pelo Decreto nº 12.704, de 05/10/2010 – atendendo ao disposto na norma legal citada e transcrita acima – em seu artigo 157, estabelece que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas são obrigadas a emissão de nota fiscal de serviço, por ocasião da prestação do serviço.

O citado Regulamento, em seu artigo 164, estabelecia na sua redação originária que era proibida a emissão de documentos fiscais quando a prestação de serviço não fosse sujeita a incidência do ISSQN.

No entanto, a norma que proibia a emissão de documento fiscal para serviços não tributados pelo imposto municipal foi revogada pelo art. 11 do Decreto nº 12.704, de 05/10/2010. Com isso, ressalvados os casos expressamente previstos no art. 248 do citado Regulamento, a obrigação de emitir nota fiscal passou a ser destinada a todos os prestadores de serviços, nos



termos disposto no *caput* 157 do Regulamento do ISSQN. Não interessando, portanto, se o serviço é ou não tributado pelo imposto.

Resta, no entanto, saber se há obrigação de emitir nota fiscal para a atividade de locação de automóveis sem condutor, haja vista haver discussão doutrinária e jurisprudencial acerca dessa atividade ser considerada serviço e também por ela não constar expressamente no cronograma de inauguração da obrigação de emitir a NFS-e, estabelecido pela Instrução Normativa nº 03/2010, de 01/11/2010 e alterado pela Instrução Normativa nº 06/2010, de 31/12/2010 e pela Instrução Normativa nº 01/2011, de 03/01/2011.

2.2. Da Não Incidência do ISSQN a Atividade de Locação de Bens Móveis

A doutrina e a jurisprudência especializada consideram a distinção entre obrigação de dar e de fazer essencial para identificar se uma atividade pode constar no campo de incidência do ISSQN, assim como para elucidar conflitos de competência que possam surgir entre a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios em relação à tributação dos impostos indiretos (IPI, ICMS e ISSQN).

Para o Supremo Tribunal Federal (STF), a terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Por isso, conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel [*sic.*]. Com base no entendimento firmado, a Corte Suprema entende que o legislador constituinte quis que o legislador complementar à Constituição definisse como hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviços apenas os fatos que possuem a natureza de serviço. E serviço, segundo a Suprema Corte, é obrigação de fazer. Por isso, é que aquela Egrégia Corte entende que o ISSQN não pode alcançar os fatos que não se revista das características da prestação de serviços.

Com esse entendimento expressado, o STF entende que a atividade de locação de bens, por consistir em uma “obrigação de dar”, não é prestação de serviço. Por isso, esta atividade não pode ser tributada pelo ISSQN.

Além de vários acórdãos proferidos pela Corte Suprema no sentido da não incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de bens móveis, para sepultar de vez a discussão acerca da incidência do ISSQN sobre a atividade locação de bens móveis, foi editada a Súmula Vinculante nº 31, estabelecendo que “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis*”.

Em função da força vinculante desta espécie de Súmula e do seu efeito *ex nunc*¹ e *erga omnes*², a partir da publicação do citado verbete, os Municípios e o Distrito Federal ficaram impedidos de exigir o ISSQN sobre as atividades que tenham por objeto a locação ou cessão de direito de uso de bens móveis puras, que não tenham nenhum outro serviço acessório. Esta vedação aplica-se inclusive sobre as atividades dessa natureza expressamente previstas na Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

Ante o exposto, conclui-se que a atividade de locação de bens móveis sem mão-de-obra não é serviço e por isto não é sujeita a incidência do ISSQN.

¹ O efeito “*ex nunc*” - a partir de agora - significa dizer que no caso de uma sentença, ela não retroage ao passado, mas somente gera efeitos após o pronunciamento.

² A expressão “*erga omnes*”, de origem latina (latim *erga*, “contra”, e *omnes*, “todos”), é usada para indicar que os efeitos de algum ato ou lei atingem a todos os indivíduos de uma determinada população ou membros de uma organização ou para o direito nacional.



2.3. Da Emissão de Nota Fiscal de Serviço para Atividade de Locação de Bens Móveis

Conforme foi exposto, as normas do Município de Fortaleza impõem a obrigação de emitir de nota fiscal de serviço às pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas, por ocasião da prestação do serviço (art. 157 do Regulamento do ISSQN).

Desta norma extraem-se três condições estabelecidas para determinar a obrigação de emitir documento fiscal. Para que alguém seja obrigada à emissão da nota fiscal de serviço é necessário que ela: i) seja pessoa jurídica ou equipada, ii) seja prestadora de serviço e iii) que efetivamente execute a atividade de prestar serviço. Com isso, sem a ocorrência conjunta destas três condições não há obrigação de emitir nota fiscal de serviço.

Considerando que a atividade de locação de bens móveis não é prestação de serviço, conforme foi exposto no tópico 2.2, e que uma das condições para que a haja a obrigada de emitir nota fiscal de serviço seja prestar serviço, deduz-se se que quem realiza apenas a atividade de locação de bens móveis sem o emprego de mão-de-obra conjunta na atividade não é obrigado a emitir nota fiscal de serviço.

No caso em questão, a Consulente afirma que a sua atividade é de locação de automóveis sem condutor. Ou seja, ela loca bens móveis sem o emprego de mão-de-obra. Se ela realiza apenas esta atividade sem o emprego de mão-de-obra conjuntamente, ela não é obrigada pela legislação tributária municipal fortalezense a emitir nota fiscal de serviço.

Por outro lado, apesar de não haver a obrigação de emitir documento fiscal, as pessoas que realizam atividade que não se sujeita à incidência do ISSQN não estão proibidas de emitir os documentos fiscais estabelecidos por este Município. Conforme foi exposto antes, a norma do art. 164 do Regulamento do ISSQN que vedava esta possibilidade foi revogada pelo Decreto nº 12.704, de 05/10/2010.

Diante do foi exposto, haja vista não haver vedação e nem a obrigação de emitir nota fiscal de serviço por quem realiza apenas a atividade de locação de bens móveis, as pessoas jurídicas que realizem esta atividade possuem a faculdade de emití-la. Ou seja, é opcional a emissão de nota fiscal de serviço pelas pessoas jurídicas que realizem apenas atividade de locação de bens.

Em função dessa faculdade da emissão de nota fiscal de serviços para a atividade de locação de bens móveis e do fato de não haver a incidência do ISSQN sobre esta atividade. Caso a pessoa opte pela emissão do documento, ela deve emití-lo sem o destaque do ISSQN e destacando no documento as razões da não incidência do imposto para evitar a retenção de ISSQN na fonte.

Em função de atualmente, as notas fiscais de serviços serem eletrônicas, emitidas por sistema disponibilizado por este Município. Na emissão do documento fiscal deve ser observado às regras deste sistema, que devem estar de acordo com a legislação tributária municipal.

2.4. Da Emissão de Fatura de Serviços em Substituição a Nota Fiscal de Serviços

Caso a Consulente opte por não emitir a NFS-e, ela deverá emitir fatura de serviço, nos termos da Lei federal nº 5.474, de 18 de julho de 1968.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

A citada lei federal estabelece em seu artigo 20 que as empresas de prestação de serviços podem emitir fatura de serviço, *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)

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 as operações mercantis de prestação de serviços e outras não caracterizadas como venda de mercadorias ou prestação de serviço.

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.

Com vistas no exposto, vê-se que a fatura, nos casos em que a legislação tributária não obriga 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

Em função do exposto sobre o tema consultado, informa que as pessoas jurídicas ou equiparadas que realizem apenas atividade de locação de bens móveis não são obrigadas pela legislação tributária municipal a emitir nota fiscal de serviço. Podendo, no entanto, desde o dia 1º de novembro de 2010, facultativamente emití-la.

Caso a empresa opte por não emitir a nota fiscal de serviço, em substituição, ela poderá emitir fatura de serviço, nos termos do artigo 20 da Lei federal nº 5.474, de 18 de julho de 1968.

Quanto à exigência de documento fiscal por parte dos contratantes da atividade de locação de bens móveis, destaca-se que a ninguém é dado o direito de exigir uma prestação de outrem que não esteja obrigado por lei a cumpri-la (CF/88, art. 5º, II). Com isso, os tomadores de serviços somente podem exigir documento fiscal de quem seja obrigado a imiti-lo pela legislação tributária do município da sede ou domicílio da pessoa contratada.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

Ressalva-se, no entanto, que o presente parecer não vincula este Fisco à Consultente, pelo fato da consulta não ter sido assinado pelo representante legal dela.

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

Fortaleza, 24 de agosto de 2011.

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, ___/___/___

**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, ___/___/___

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, ___/___/___
