



PROCESSO Nº: 2008/080617

INTERESSADO: Consult Service Empreendimentos Contábeis

ASSUNTO: Consulta sobre Emissão de Nota Fiscal de Serviços para Locação de Máquina Copiadora

EMENTA: ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 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 **Consult Service Empreendimentos Contábeis** requer parecer deste Fisco sobre a emissão de nota fiscal de serviço para o recebimento do valor do excedente de cópias, em relação à quantidade franqueada.

A Consulente informa que tem um contrato de locação de máquina copiadora (bem móvel), sem operador, que possui uma cláusula que estabelece uma quantidade franqueada de cópias para o locatário e que o excedente de cópias ensejará pagamento adicional.

Ela anexou uma cópia de uma Nota de Débito, emitida pela empresa locadora de máquina, que especifica o valor locação com uma franquia mensal de 10.000 (dez mil) cópias por mês e o valor unitário de R\$ 0,06 (seis centavos de real), cobrado pelo que exceder a esta quantidade franqueada.

Pelo disposto no pedido e na Nota de Débito, é possível concluir que a Consulente é tomadora do serviço de locação e não prestadora do serviço.

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

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 incidência do imposto sobre a atividade de **locação de bens móveis sem acompanhamento de mão-de-obra**, conforme expôs a Consultente.

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 feito sob a responsabilidade do locador do bem e da mão de obra usada para a sua operação.

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 da locação da máquina copiadora é cobrada com base em valor fixo, estabelecido em função de certa quantidade de vezes que a máquina é usada, e ainda, em função de cada utilização excedente ao valor previamente estabelecido.

Esta forma de remunerar a locação 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 Da Vedação de Emissão de Nota Fiscal de Serviços

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. E como exposto acima, a locação de bens móveis sem mão-de-obra não incide o ISSQN, sendo, portanto, vedada à emissão de documento fiscal autorizado pelo Fisco Municipal de Fortaleza para este serviço, mesmo que a empresa seja inscrita no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS).

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.

2.5 Da emissão de Fatura em Substituição a Emissão de Nota Fiscal de Serviços

Em função da vedação de emissão de documento fiscal para configurar a execução de serviços contratados, que não incida o ISSQN, cabem algumas observações sobre que documento deve ser emitido em substituição a este.

A fatura (português brasileiro) ou factura (português europeu) é um documento comercial que representa a venda para clientes domiciliados em território nacional que pode ser usado em substituição da nota fiscal de serviços. Este documento é amplamente discutido no Direito Comercial.

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, cupom e outros), reside no fato de que este é normatizado pelas legislações fiscais e o aquele pelas normas do Direito Comercial.

Tanto a fatura como o documento fiscal, tem a mesma finalidade que é materializar a venda ou 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.

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 fiscal 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 que 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 e da não incidência do ISSQN na atividade de locação de máquina copiadora sem operador, este parecer é no sentido de que é vedada a



Fortaleza

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

emissão de qualquer modelo de documento fiscal de serviço autorizado pelo Fisco Municipal, para a cobrança de valor contratual adicional, em função de excedente de quantidade franqueada, quando se tratar de locação de máquina copiador (bens móvel), desacompanhada de mão de obra.

Por fim, é necessário esclarecer que em função de a consulta ter sido feita por pessoa que não é o contribuinte do imposto e nem representante legal, a resposta dada, é meramente opinativa, não vinculando este Fisco a determinado prestador de serviço e nem a determinado setor econômico.

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

Fortaleza, 30 de maio 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