



PARECER Nº 2010/

PROCESSO Nº: 2009/293681

INTERESSADO: Francisca Erineuda Fernandes da Costa - ME

ASSUNTO: Consulta sobre Incidência de ISSQN

EMENTA: Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). ISS. Incidência tributária. Serviço de alfaiataria e costura. Facção de costura para indústria. Não incidência.

1. RELATÓRIO

1.1 Do Pedido e das Razões

No presente processo, a **Francisca Erineuda Fernandes da Costa - ME**, inscrita no CNPJ com o nº 10.951.381/0001-48 e no CPBS com o nº 244087-3, requer parecer deste Fisco sobre a **incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)** na atividade de costura de roupas para outra pessoa jurídica (facção).

A Consulente informa que desenvolve, única e exclusivamente, a atividade de facção de costura para as indústrias de confecções, cujo código na CNAE é 141260300 - Facção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas.

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.

Sobre a disposição prevista no parágrafo anterior, ressalta-se que a Consulente, pela sua natureza e atividade, não é exercente da atividade consultada e nem é representante do setor da atividade de costura.

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 do último parecer sobre o assunto haver sido emitido 2008, resolveu-se abordar a questão na íntegra.

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

Como exposto, a consulente deseja saber se há a incidência do Imposto sobre Serviços sobre a sua atividade, que é de costura de vestuários para indústrias de confecções.

O Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, prevê a prestação do serviço de costura e alfaiataria, 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 para o usuário final e que ele forneça o material em que será realizado o serviço.

No serviço em questão, para que ela seja considerada uma operação sujeita a incidência do imposto sobre serviços, é necessário que o serviço seja realizado em bens de terceiros (tecido) 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.

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 o material aplicado para costura de peças de tecidos for fornecido pelo próprio prestador do serviço, não é um impeditivo para a incidência do imposto. Pela redação, os aviamentos são considerados insumos aplicados pelo prestador do serviço de costura.

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. Neste caso, 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



Prefeitura de
Fortaleza

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

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 costura peças de roupa para uma indústria e não informa se a tomadora do serviço fornece o tecido a ser costurado e qual a destinação das peças de vestuários costuradas. Por essa razão não há como responder com precisão a questão da incidência do ISSQN sobre sua atividade.

No entanto, sua atividade deve ser enquadrada no subitem 14.09 da Lista de Serviços para fins de incidência do ISSQN. Para poder definir se há ou não a incidência do ISSQN nos serviços por ela prestados, resta saber se a indústria fornece o tecido a ser costurado e qual a destinação final dada pela indústria (encomadante) às peças costuradas.

Sobre a atividade consultada, merecem ser destacados ainda os serviços previstos no subitem 14.05 da Lista de Serviços já referenciada, *in verbis*:

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

Entre o serviço de beneficiamento, previsto no subitem 14.05 acima, e o serviço de alfaiataria e costura (subitem 14.09) há tênue linha na distinção entre os dois. Sendo o critério da especificidade o elemento diferenciador do enquadramento que deve ser dado na Lista de Serviços ao serviço prestado. Tendo em vista haver uma disposição mais específica para a atividade da Consulente, que a do subitem 14.09, é nela, portanto, que a sua atividade deve ser enquadrada.

No entanto, outros serviços correlatos, como o corte das peças de tecidos, a pintura, o tingimento, o bordado, o acabamento, etc. - quando feitos isoladamente, não se tratam, na essência, de um serviço de costura, sendo, portanto, enquadrado no subitem 14.05, que neste caso, para que haja a incidência do imposto municipal, não precisa que o serviço seja prestado para o usuário final.

2.3. Da Não Incidência do IPI e do ICMS sobre o Serviço de Alfaiataria e Costura sujeito ao ISSQN

Sobre a questão da tributação da atividade de alfaiataria e costura pelos impostos indiretos, merecem ser destacados alguns aspectos das normas que tratam da tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007, que dispõe sobre as operações de industrialização por encomenda, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Este Ato Declaratório estabelece em seu art. 1º, o seguinte:

Art. 1º. Para fins da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviço às operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante.

A citada norma interpretativa foi alterada pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, publicado no DOU de 28/04/2008. Nesta nova norma, a definição de industrialização por encomenda foi remetida para o art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.

O decreto citado no Ato Declaratório 2008 é o Regulamento do IPI. O art. 4º deste Regulamento traz a definição de industrialização nos seguintes termos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):



I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

O art. 5º do citado Regulamento do IPI estabelece o quê não é considerado industrialização. E entre as operações que não são consideradas industrialização, encontra-se a atividade de costura realizada para consumidor (usuário) final. Eis a redação citada:

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

Das disposições normativas citadas e transcritas, é possível extrair as seguintes observações:

- a. O Ato Declaratório nº 20/2007 havia extrapolado o conceito definido em norma hierarquicamente superior, por isso ela foi revogada pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, que corrigiu o problema instaurado;
- b. O Ato Declaratório nº 26/2008 remeteu a definição de industrialização por encomenda para o Regulamento do IPI;
- c. O regulamento do IPI, no que tange a atividade de costura, está em consonância com a hipótese de incidência do ISSQN, contida no subitem 14.09 da Lista de Serviços;
- d. Que a edição dos citados atos declaratórios em nada afetou as condições legais expostas para a incidência do ISSQN sobre o serviço de alfaiataria de costura em muito menos, com relação à tributação das atividades pelo Simples Nacional.

Quando a prestação do serviço de alfaiataria e costura não ocorrer na forma e nas condições previstas no subitem 14.09 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, como já exposto, não haverá a incidência do ISSQN. Em não havendo a incidência do imposto municipal, por força do disposto no § 2º do artigo 1º da citada Lei Complementar, ele poderá ser tributado pelo IPI e ICMS, desde que a atividade se enquadre no figurino constitucional, nas normas complementares que estabelecem a hipótese de incidência destes impostos e haja a previsão nas normas tributárias dos respectivos entes titulares da competência para exigí-los.

3. CONCLUSÃO

Em função do exposto sobre o tema consultado, conclui-se que a prestação do serviço de costura de peças do vestuário é um serviço sujeito a incidência do ISSQN, por ele ser enquadrado no subitem 14.09 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e às normas municipais que instituíram e regulamenta o imposto no Município de Fortaleza. No entanto, ressalva-se que para ocorrer o fato gerador do



Prefeitura de
Fortaleza

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

imposto é necessário que o serviço seja prestado para usuário final e com material por ele fornecido, sendo admitida, para fins de incidência do imposto municipal, que os aviamentos aplicados no serviço sejam fornecidos pelo próprio prestador do serviço.

Quanto à pergunta acerca da incidência do ISSQN sobre a atividade de “facção de costura para indústrias de confecções”, a resposta é no sentido de que o imposto municipal só incide sobre a atividade se o serviço for realizado para usuário final do bem resultante da aplicação do serviço e se este usuário final fornecer o material (tecido) a ser aplicado o serviço de alfaiataria e costura.

Por fim, ressalta-se que este presente parecer vincula este Fisco apenas à Consultante ou a quem ele for estendido, por determinação expressa deste fisco municipal, nos termos e condições nele estabelecidas.

É o **parecer** que ora submetemos a apreciação superior.

Fortaleza, 10 de agosto de 2010.

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 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, ___/___/___

Alexandre Sobreira Cialdini

Secretário de Finanças