



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

**Processo n.º:** 201704769-00

**Assunto:** Consulta

**Órgão:** Prefeitura Municipal de Palestina do Pará

**Interessado:** Cláudio Robertino Alves do Santos

**Instrução:** Diretoria Jurídica

**Relatora:** Conselheira Mara Lúcia

**Exercício:** 2017

**Relatora:** Conselheira Mara Lúcia

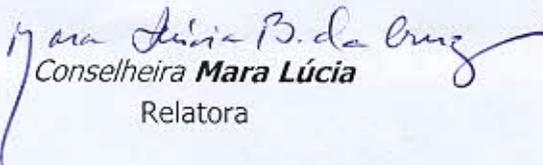
Tribunal de Contas dos Municípios  
Ato publicado no D.O.E n.º 173,  
de 14.09.17, pg. 15  
A  
Responsável

**EMENTA:** CONSULTA. PREFEITURA MUNICIPAL DE PALESTINA DO PARÁ. REGULARIDADE DE PAGAMENTOS REALIZADOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE NOTAS DE DÉBITOS (DOCUMENTO NÃO FISCAL) EMITIDAS POR EMPRESAS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS QUE POSSUEM ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO DE ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, AMPARADAS PELA LC – LEI COMPLEMENTAR 116/2003, DESDE QUE CONFIGUREM COMO DOCUMENTOS IDÔNEOS E POSSUAM OS ELEMENTOS MÍNIMOS QUE ASSEGUREM A IDENTIFICAÇÃO DA TRANSAÇÃO QUE LHE DEU ORIGEM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos que tratam de **CONSULTA**, formulada em tese, e respondida nos termos do disposto no **art. 1º, inciso XVI, da LC n.º 109/2016**, acordam os **Conselheiros do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará**, por unanimidade, em **aprovar** a resposta à **CONSULTA**, nos termos da Ata da Sessão e do Relatório e Voto da Conselheira Relatora, às **fls. 76-88**, que passam a integrar esta decisão.

Sala das Sessões do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, em **03 de agosto de 2017**.

  
Conselheiro **Aloísio Chaves**  
Presidente da Sessão

  
Conselheira **Mara Lúcia**  
Relatora

**Presentes:** Conselheiros Aloísio Chaves; Mara Lúcia; Antônio José Guimarães; Conselheiros Substitutos Adriana oliveira e Alexandre Cunha e Procuradora Maria Inez Klautau de Mendonça Gueiros.



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

**Processo n.º: 201704769-00**

**Assunto:** Consulta

**Órgão:** Prefeitura Municipal de Palestina do Pará

**Interessado:** Cláudio Robertino Alves do Santos

**Instrução:** Diretoria Jurídica

**Relatora:** Conselheira Mara Lúcia

**Exercício:** 2017

**Relatora:** Conselheira Mara Lúcia

### RELATÓRIO

**CLÁUDIO ROBERTINO ALVES DOS SANTOS**, Prefeito Municipal de Palestina do Pará, exercício de 2017, encaminhou **CONSULTA** (fl. 01), com amparo no **artigo 1º, inciso XVI, da LC n.º 084/2012**, onde expôs situação fática, em tese, consignando, em apertada síntese, a manifestação desta Corte de Contas, relativa a regularidade do procedimento de liquidação de despesas, conforme detalhamento, nos seguintes termos:

*"(...) legalidade sobre pagamentos a serem realizados através da emissão de Notas de Débitos (documento não fiscal) emitidas por empresas de Locação de bens móveis que possuem isenção de recolhimento de ISS – Imposto Sobre Serviços, amparadas pela LC – Lei Complementar 116/2003".*

Conforme consta, os autos foram recebidos em Gabinete, na data de **25.05.17** (fl. 15), onde procedi com o exame de admissibilidade da vertente consulta, dada sua adequação, aos termos do **art. 1º, inciso XVI, da LC n.º 109/2016 c/c art. 298, I a IV, do RITCM-PA.**

Considerando a especificidade jurídica da matéria e a ausência de precedentes neste TCM-PA, submeti, os presentes autos, a competente e oportuna apreciação da Diretoria Jurídica desta Corte de Contas, conforme permissivo contido nos termos do

*Mara Lúcia*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

**§4º, do art. 300, do RITCM-PA (Ato n.º 19/2017)**, a qual devidamente atendida, nos termos do **Parecer n.º 272/2017-DJUR/TCM-PA** (fls. 05/14), da lavra do Diretor Jurídico, Raphael Maués Oliveira e da Assessora Jurídica, Manoella de Guimarães Nascimento, o qual, antecipadamente destaco, adoto como resposta a vertente consulta, no que, transcrevo:

***EMENTA: CONSULTA. LEGALIDADE DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE NOTAS DE DÉBITOS. EMITIDAS POR EMPRESA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS QUE POSSUEM ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO DE ISS. POSSIBILIDADE.***

*Tratam os presentes autos de consulta formulada pelo Sr. **CLÁUDIO ROBERTINO ALVES DOS SANTOS**, Prefeito Municipal de Palestina do Pará, autuada, neste TCM-PA, através do **Processo n.º 201704769-00**, a qual fora encaminhada para esta Diretoria Jurídica, em **16/05/2017**, objetivando a elaboração de prévia manifestação, conforme permissivo contido nos termos dos artigos 298 e seguintes, do RITCM-PA (Ato n.º 18/2017), conforme questionado à fl. 01, pelo que temos a pontuar e aduzir, nos seguintes termos:*

- a) *Regularidade e legalidade de pagamento de despesas da municipalidade, junto a empresas de locação de bens móveis, as quais, isentas do recolhimento de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS:*

*Em resposta ao questionamento, é importante destacar que a Lei Complementar n.º 116/2003 dispõe que o ISS, de competência dos Municípios e Distrito Federal, tem*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

como fato gerador a prestações de serviços constantes em sua lista anexa (art.1º, caput<sup>1</sup>).

Por ocasião da sanção da respectiva Lei Complementar Federal, o Presidente da República vetou a inclusão da atividade de **locação de bens móveis** à citada lista, considerando a decisão do Supremo Tribunal Federal, junto ao Recurso Extraordinário n.º 116.121/SP de 11/10/2000<sup>2</sup>, pela qual a locação de bens móveis ou imóveis não constitui uma prestação de serviço, mas sim a disponibilização de um bem.

Decorrente deste entendimento, foi promulgada a **Súmula n.º 31, do C. STF**, da qual se extrai que "é **inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis**".

Assim, faltando o núcleo da incidência do tributo ISS (a saber, a própria prestação do serviço), o crédito tributário da atividade de locação de bens móveis não pode ser constituído, ocorrendo a isenção de crédito tributário à atividade.

<sup>1</sup>Art. 1ºO Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

<sup>2</sup>Ementa: Tributo - Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços - Contrato de locação. **A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel.** Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE 116121, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001) (Grifo nosso)

*Handwritten signature*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

Neste sentido, destaca-se o que prevê o Código Tributário Nacional, in verbis:

*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - a isenção;*

*II - a anistia.*

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*

*(Grifo nosso)*

O art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional<sup>3</sup> aduz que a obrigação acessória do crédito tributário tem por objeto as prestações, positivas e negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A isenção do crédito tributário do ISS à atividade de locação de bens móveis, portanto, prevê que o sujeito passivo da relação tributária, ainda que não esteja obrigado a recolher o tributo, deve cumprir todas as obrigações necessárias à fiscalização de suas atividades pela Administração Pública, entre elas a emissão de comprovantes fiscais.

Comprovantes fiscais são exigidos das pessoas jurídicas, mesmo que isentas de créditos tributários, como forma de controlar sua receita e a circulação de

<sup>3</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

mercadorias, além de servir como elemento formador para outros tributos, como o imposto de renda<sup>4</sup>. Destaque-se que os aludidos comprovantes fiscais não são ou estão restritos, especificamente, às notas fiscais, podendo englobar outros documentos idôneos, que identifiquem precisamente as operações as quais se refiram.

Como expõe o Parecer COSIT/DITIR n.º 351, de 22 de março de 1993 da Receita Federal do Brasil, válido até hoje, recibos ou outros documentos podem ser considerados como comprovantes fiscais, de onde se extrai, *in verbis*:

"A comprovação das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas deve ser efetuada com documentos de praxe, tais como, recibos, notas fiscais e outros, desde que a lei não imponha forma especial. O importante é que tais documentos sejam de indiscutível idoneidade e contenham os elementos definidores das operações a que se refiram".

(Grifo nosso)

No mesmo sentido, ao tratar-se do Imposto de Renda, a Lei Federal n.º 8.846/1994 dispõe sobre a obrigação do contribuinte em emitir comprovantes fiscais, sejam

<sup>4</sup> Segundo Hugo de Brito Machado: "Um comerciante, ao vender determinada mercadoria isenta de ICMS, é obrigado a emitir nota fiscal. A operação de venda, no caso, não gera a obrigação de pagar o ICMS. Inexiste, portanto, a específica obrigação tributária à qual diretamente esteja ligada a obrigação acessória de emitir a nota fiscal. Não obstante, a emissão da nota fiscal lhe é exigida porque se presta para controlar sua receita, elemento formador da base de cálculo do imposto de renda. Presta-se, ainda, para o controle da circulação das mercadorias." (Machado, Hugo de Brito in Curso de Direito Tributário, p. 125, 14ª ed. Malheiros)

*Handwritten signature*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

eles notas fiscais ou documentos equivalentes, inclusive àqueles que pratiquem as atividades de locação de bens móveis, no momento da operação, conforme previsto em seu art. 1º, §1º, alínea "a", que transcrevemos:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

- a) a locação de bens móveis e imóveis;
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

(Grifo nosso)

É necessário deter-se, ainda, sobre as próprias finalidades do comprovante fiscal. Os documentos encarados como comprovantes fiscais possuem dupla finalidade no ordenamento jurídico brasileiro: para o Fisco são considerados como documentos oficiais que registram as movimentações e operações relativas as atividades do contribuinte como forma de quantificar o valor do tributo a ser recolhido, enquanto que para o Direito Financeiro são utilizados para demonstrar a



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

regularidade da despesa no intuito de proceder à sua liquidação.

A presente consulta questiona, especificamente, a segunda função dos comprovantes fiscais, pois o consulente deseja saber de que forma a despesa pública será considerada regular quando determinada pessoa jurídica não for obrigada a emitir notas fiscais.

Analisando a Lei Federal n.º. 4.320 de 1964, que institui normas gerais de Direito Financeiro, em seu artigo 63, resta claro que a nota fiscal não é o único documento capaz de atestar a regularidade da despesa, conforme transcrevemos:

**Art. 63.** A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

(Grifo nosso)

A nota fiscal se constitui em um entre os documentos hábeis para que a Administração proceda a liquidação da despesa. Outros documentos que sejam equivalentes de quitação cumprem o mesmo papel para a regularidade da despesa da Administração Pública.

Analisando a jurisprudência de outras Cortes de Contas, verificamos que o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, inclusive, já sumulou a questão, nos seguintes termos:

*Handwritten signature*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

*SÚMULA 93 - As despesas públicas, ainda que precedidas de Notas de Empenho, mas que não se fizerem acompanhar de Notas Fiscais ou documentos equivalentes de quitação são irregulares e de responsabilidade do gestor.*

*(Grifo nosso)*

*Desta feita, ainda que haja referência expressa a nota fiscal como o mais comum comprovante fiscal, existe a possibilidade de sua substituição para fins de liquidação de despesa pública no ordenamento jurídico nacional por outros "documentos equivalentes", desde que estes sejam idôneos, de que a lei não estabeleça outra forma particular e de que eles estabeleçam os elementos definidores da operação a qual se referem.*

*A citada Corte de Contas do Estado de Minas Gerais entende o assunto da mesma maneira:*

*CONSULTA - LEGISLATIVO MUNICIPAL - REGULARIZAÇÃO DE DESPESA - TRANSPORTE DE SERVIDORES - ÚNICA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS ISENTA DE RECOLHIMENTO DE ISSQN - NÃO EMISSÃO DE NOTA FISCAL - SUBSTITUIÇÃO POR OUTROS DOCUMENTOS DE QUITAÇÃO - ART. 63 DA LEI N. 4.320/64 - SÚMULA N. 93, TCEMG*

*1. A isenção tributária atinge apenas a obrigação principal, permanecendo as obrigações acessórias, não elidindo, por si só, o dever de emitir comprovantes fiscais.*

*2. O comprovante fiscal não é o único documento capaz de atestar a regularidade da despesa, podendo ser substituído por outros documentos*

*Proibido*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

equivalentes de quitação, nos termos da Súmula n. 93 deste Tribunal de Contas.

**(Consulta 862.579. Relator: Conselheiro Cláudio Terrão, 09/05/2012)**

Notas de débito são documentos de cobrança utilizados para que um ente debite um certo valor a outrem, originando um aumento na dívida deste último.

Seu uso mais comum, está assentada em situações nas quais o credor teve a necessidade de realizar despesas adicionais àquelas acordadas entre as partes e previstas na fatura, cobrando-as, portanto, através de notas de débito.

O uso de notas de débito como comprovantes fiscais em situações em que a empresa esteja dispensada de emitir a nota fiscal também é aceito, já que estes documentos - desde que idôneos e possuidores dos elementos definidores das operações as quais se referiram - são considerados como equivalentes a nota fiscal.

Para que as notas de débito possam ser aceitas como comprovantes fiscais válidos e regulares na liquidação da despesa pública, elas devem conter elementos mínimos que descrevam a operação a que se referem, dentre eles: (I) a descrição da atividade prestada; (II) os valores devidos; (III) o nome e o CNPJ da pessoa jurídica prestadora dos bens; (IV) referências a faturas (se existentes); (V) referência ao contrato que deu origem a transação representando a essência econômica da transação, dentre outros.

*Mr. Bolalany*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

*Importante destacar, ainda, que as notas de débitos só são consideradas como comprovantes fiscais idôneos para regularização de despesa pública se utilizadas por pessoas jurídicas impossibilitadas de emitir nota fiscal (como empresas de locação de bens móveis), pois de maneira contrária, poder-se-ia dar vazão a sonegação de impostos e a desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.*

*Finalmente, é preciso destacar que a função fiscalizadora dos Tribunais de Contas, prevista na Constituição Federal de 1988 em seu art. 71, incisos IV, V e VI<sup>5</sup>, abarca as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, na verificação dos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos.*

*Entre estes aspectos a ênfase da análise se presta a vinculação do ato ao interesse público e não a seus aspectos estritamente fiscais, como ter sido o pagamento efetuado por meio de notas de débito - o mais importante seria tanto a etapa anterior (da realização do contrato e a necessária licitação, excetuando-se situações de dispensa), quanto a execução da atividade e sua eficiência e eficácia relativa aos resultados desejados.*

<sup>5</sup>Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...) IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

*Pará*



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

**RESOLUÇÃO N.º 13.374**

*Dessa forma, a observação por parte desta Corte de Contas sobre a regularidade da despesa de transações pagas por meio de notas de débito, não se restringe a tal aspecto, na realidade sua principal função é a análise das etapas de planejamento e execução da despesa.*

*Outrossim, levando em consideração a análise do posicionamento jurisprudencial e da legislação pátria, citada ao norte, esta Diretoria Jurídica, tem a pontuar, conclusivamente, pela aceitação da tese de que a regularidade de despesa pública pode ser atestada por pagamentos através de notas de débito, desde que estas se configurem em documentos idôneos e possuam os elementos mínimos de configuração da transação que lhe deu origem.*

**É o relatório.**

---



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

RESOLUÇÃO N.º 13.374

**VOTO**

**PRELIMINARMENTE**, cumpre analisar da regularidade da presente *Consulta*, a qual se confirma, dado o atendimento das formalidades insculpidas no **artigo 1º, inciso XVI, da LC n.º 109/2016<sup>6</sup>**, tendo sido formulada por autoridade competente (**art. 299, inciso II, do RITCM-PA**), para além de suscitada, como tese, acerca de tema com inescusável interesse às atividades de controle externo, realizadas por esta Corte de Contas, notadamente, quando busca traçar a preconizada atuação pedagógica, junto aos jurisdicionados, na constitucional aplicação de recursos públicos, pelo que passo a análise de mérito da mesma, tal como interposta.

**NO MÉRITO**, conforme já delineado em relatório, acompanho e subscrevo, em sua integralidade, a manifestação trazida aos autos, pela Diretoria Jurídica (fls. 05/14), entendendo, por fim, em sintetizá-la, nos seguintes termos:

A análise das despesas de transações realizadas por notas de débito, deve ser realizada de forma mais ampla, não se limitando apenas a esse ponto de vista, sendo sua principal função a análise das etapas de planejamento e execução da despesa.

É importante frisar que a adoção do indicado documento contábil, não possui o condão de, exclusivamente, assentar regularidade da despesa executada, visto que outros elementos deverão ser observados, a exemplo do procedimento licitatório prévio, a necessidade do objeto contratado, dentre outros, os quais passíveis de fiscalização, por parte desta Corte de Contas, no exercício do controle externo.

Por fim, seguindo o entendimento adotado pela legislação e normatização federal, de referência, citadas em relatório, bem como em diversas manifestações jurisprudenciais, acima transcritas, manifesto-me no sentido de acolher a tese de que a regularidade e legalidade, para fins contábeis, do atesto de pagamentos efetivados

<sup>6</sup> XVI - responder à consulta técnica que lhe seja formulada, em tese, por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares, concernentes à matéria de sua competência, bem como aquelas fundamentadas em caso concreto, nas hipóteses e forma estabelecidas no Regimento Interno;



ESTADO DO PARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

**RESOLUÇÃO N.º 13.374**

através da emissão de Notas de Débitos (documento não fiscal), emitidas por empresas de Locação de bens móveis, que possuem isenção de recolhimento de ISS, no que, portanto, amparadas pela LC – Lei Complementar 116/2003, desde que as mesmas se configurem como documentos idôneos e possuam os elementos mínimos que assegurem a identificação da transação que lhe deu origem, ou, utilizando-me dos termos do referenciado **Parecer COSIT/DITIR n.º 351/1993**, da Receita Federal do Brasil, que **"contenham os elementos definidores das operações a que se refiram"**, dentre os quais, exemplificativamente, considerando as peculiaridades atinentes a Administração Pública, sejam assentados, pelo menos, o objeto contratado; número do contrato e/ou processo administrativo que gerou a obrigação pecuniária da municipalidade e o período a que se refere o pagamento.

**Esta é a resposta à consulta formulada, que submeto à deliberação do Egrégio Plenário.-**

Sala das Sessões do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, em **03 de agosto de 2017.**

*Mara Lúcia B. da Cruz*  
Conselheira **Mara Lúcia**  
Relatora