



**Fortaleza**

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

**PROCESSO Nº: 2007/276055**

**INTERESSADO: Tota Comércio de Veículos Ltda.**

**ASSUNTO: Consulta sobre Incidência e Base de Cálculo de ISSQN**

**EMENTA:** ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Serviço de locação de veículo (bem móvel). Fornecimento de mão-de-obra (veículo). Serviço de transporte. Incidência tributária. Base de Cálculo. Substituição Tributária.

## **1 RELATÓRIO**

### **1.1 Do Pedido e das Razões**

No presente processo, a empresa **Tota Comércio de Veículos Ltda.**, inscrita no CNPJ com o nº 01.501.003/0001-71, que opera sobre o nome de fantasia de **Tota Rent a Car**, requer parecer deste Fisco sobre a determinação da base de cálculo do ISSQN e sobre a incidência do imposto no serviço de locação de veículo com motorista.

A Consulente informa que loca veículo com motorista, onde o gestor dos mesmos é o tomador do serviço e não a prestadora de serviço e afirma ainda, que os veículos estão à disposição do contratante 24 (vinte e quatro) horas por dia.

A requerente anexou ao seu pedido um contrato celebrado entre ela e a Companhia de Água e Esgoto do Ceará – CAGECE e planilhas de custos que discriminam o valor correspondente ao total mensal do serviço prestado e os valores que são despedidos mensalmente com os motoristas cedidos, conjuntamente com os veículos.

Na cópia do contrato anexado, consta que o objeto do contrato é a **locação de veículos para a frota da CAGECE** e remete a quantificação para uma planilha anexa ao contrato. Na planilha anexada consta o valor unitário mensal cobrado por cada tipo de veículo cedido.

O citado contrato não dispõe de forma expressa, se também são cedidos motoristas juntamente com os veículos locados, mas nas Condições Gerais da Prestação de Serviços (Cláusula Sétima) do contrato constam disposições relativas à cessão de profissionais conjuntamente com o objeto do contrato.

O contrato anexado faz menção a um Anexo A – Termo de Referência, que não havia sido anexado ao processo. Em virtude da falta desse anexo, foi solicitada cópia deste mencionado anexo a Consulente, que de pronto foi atendido.

No Anexo A (fl. 14 a 25) consta que, a despeito do objeto do contrato ser locação de veículos, além de fornecimento de combustível, são prestados outros serviços como manutenção dos veículos locados e fornecimento de mão de obra de motorista.

### **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, 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 espécie de serviço que está sendo prestado, conforme expôs o Consulente.

Conforme relato feito anteriormente, a Consulente informa a atividade objeto da consulta é de locação de veículo com motorista e que a gestão dos mesmos fica a cargo do tomador do serviço, inclusive ficando os veículos 24 (vinte e quatro) horas por dia à disposição do contratante.



**Fortaleza**

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

De acordo com as disposições legais citadas acima, ressalta-se que não é o nome dado ao serviço que irá definir se o serviço enquadra-se ou não em uma das hipóteses de incidência constantes da Lista de Serviços sujeita ao ISSQN, mas sim a natureza ou essência da atividade exercida.

Na elucidação da natureza do serviço prestado pela Consulente, cabe a aplicação do disposto art. 44 do Regulamento do ISSQN, por ele estabelecer que não se considera locação, o serviço prestado mediante fornecimento conjunto de veículo e motorista, onde o cedente é que se responsabiliza pela utilidade resultante da utilização do veículo e do motorista disponibilizado, *in verbis*:

“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.”

O dispositivo legal transcrito induz que o serviço prestado nas condições expostas terá a natureza de serviço de transporte e não de locação de veículo, mas para tanto, ele precisa ser prestado sob a responsabilidade exclusiva do prestador ou contratado.

Verificando a natureza do serviço, procurou-se saber se o serviço prestado não se tratava, na verdade, de serviço de transporte, mas os termos do contrato anexo mostram que não. Haja vista constar em diversos pontos do instrumento contratual que os bens e as pessoas ficarão à disposição da Contratante 24 (vinte e quatro) horas por dia, estando, portanto, sob a sua responsabilidade, a execução dos serviços com os fatores de produção disponibilizados pela Contratada (prestadora do serviço).

Pelos aspectos citados, tanto com base no contrato de prestação de serviços, nas planilhas anexadas, e como com base na informação prestada pela Consulente na inicial, é possível deduzir que a atividade exercida tem a natureza de cessão de direito de uso de veículo, fornecimento de mão de obra, prestação de serviços de manutenção, fornecimento de combustível e outros serviços correlatos. Resta agora saber quais destes serviços são alcançados pelo imposto sobre serviços.

A atividade de locação ou cessão de direito de uso de veículos, que antes era previstas como tributável pelo ISSQN, sob o rótulo de “Locação de Bens Móveis”, por expressa previsão legal no item 78 da Lista de Serviços da Lei municipal nº 6.252/87, atualmente, ela foi excluída da tributação do imposto, pelo fato de não mais constar expressamente na Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, por força de veto presidencial.

Sobre os demais serviços prestados, especificamente, o fornecimento de mão de obra e o de manutenção dos veículos, encontra-se previsão legal da incidência do imposto municipal, respectivamente, nos subitens 17.05 e 14.01 da Lista de Serviços Anexa ao Regulamento do ISSQN.

## **2.2 Do Local de Incidência do ISSQN**

O local de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), atualmente é tratado na legislação nacional, nos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, cuja definição foi recepcionada na íntegra pela legislação tributária municipal e está esculpido no artigo 2º do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591, de 01 de março de 2004.

Pela disposição contida no artigo 2º do citado Regulamento, como regra geral, o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador ou na sua falta no domicílio do prestador do serviço. Esta é a regra aplicada a maioria dos serviços da Lista de Serviços. Entretanto, existem exceções a esta regra geral. Nas exceções a regra geral do local de incidência do ISSQN, conforme disposto no § 1º do citado artigo 2º, o



imposto pode ser devido, conforme a espécie, no local da prestação do serviço ou no local do estabelecimento tomador do serviço.

De acordo com as disposições legais citadas, o imposto municipal incidente sobre o serviço de manutenção é devido na sede do estabelecimento prestador do serviço, que no caso, é o da empresa contratada (Consultante deste processo). Já no serviço de fornecimento de mão de obra, o imposto é devido no local estabelecimento do tomador ou contratante da mão-de-obra (sede da empresa CAGECE).

### 2.3 Da Base de Cálculo do ISSQN

A Base de Cálculo do ISSQN devido por pessoa jurídica ou pessoa a ela equiparada é tratada no art. 18 do Regulamento do ISSQN, como sendo o preço do serviço prestado.

Como preço do serviço, tem-se que ele é resultante da soma de todos os custos necessários para o seu fornecimento no mercado, inclusive dos tributos incidentes e da margem de lucro estabelecida pelo prestador.

No caso dos serviços prestados pela Consultante, ela anexou ao seu pedido, planilhas que explicitam estes custos (fls. 04 e 05). Nas planilhas, ela especificou que o serviço de locação de mão de obra tem o valor unitário mensal de R\$ 823,37 para os dois tipos de veículos locados. Quanto ao serviço de manutenção, os valores são de R\$ 198,00, para o veículo ser ar condicionado; e de R\$ 212,00, para o veículo com ar condicionado.

Entretanto, nos valores citados não estão inclusos todos os custos para o fornecimento do serviço a Contratante. Haja vista ter ficado de fora destes valores o percentual corresponde ao rateio proporcional da taxa de administração cobrada, que segundo a consultante é de 5% (cinco por cento) do valor unitário do serviço prestado por cada veículo e ainda, o valor correspondente aos tributos federais, que foi destacado em 11% (onze por cento) do valor de cada veículo locado.

Cabe mencionar ainda, que a Consultante não considerou o valor corresponde ao percentual do ISSQN incidente sobre os serviços prestados que deve fazer parte do custo do serviço, cuja alíquota aplicada é de 5% (cinco por cento).

Pelo disposto, os valores a serem considerados como base de cálculo do ISSQN nos serviços prestados sujeitos a incidência do imposto são os seguintes:

SERVIÇO	VALOR UNITÁRIO (I)	TAXA DE ADMINISTRAÇÃO (5%) (II)	TRIBUTOS (16%) (III)	BASE DE CÁLCULO (I + II + III)
<b>Veículo de Passeio sem Ar Condicionado e com Motorista</b>				
Motorista	823,37	41,17	131,74	996,28
Manutenção	198,00	9,90	31,68	239,58
<b>Veículo de Passeio com Ar Condicionado e com Motorista</b>				
Motorista	823,37	41,17	131,74	996,28
Manutenção	212,00	10,60	33,92	256,52

### 2.4 Substituição Tributária do ISSQN

Cabe mencionar ainda, que por força do disposto do inciso I do art. 10 do Regulamento do ISSQN, em função de a Contratante do serviço ser uma empresa da administração indireta do Estado do Ceará, ela é substituta tributária, devendo realizar a retenção do ISSQN incidente sobre o serviço tomado, por ocasião do pagamento do serviço.



**Fortaleza**  
Prefeitura de

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

### 3 DA CONCLUSÃO

Em função do exposto, com base na legislação vigente, no contrato de prestação de serviços e nas planilhas anexas à consulta da Requerente, conclui-se o seguinte:

1. O serviço prestado pela empresa **Tota Comércio de Veículos Ltda** é um objeto complexo que compreende a cessão de direito de uso (locação de veículo), fornecimento de combustível, serviço de cessão de mão de obra, de manutenção de veículos e outros;
2. Entre os serviços prestados pela Consulente incide o ISSQN sobre os serviços de cessão de mão de obra e de manutenção de veículos, sendo o imposto do primeiro serviço devido na sede do tomador do serviço e o segundo, devido na sede do prestador do serviço;
3. A base de cálculo do ISSQN sobre serviços em que há a incidência do imposto é a determinada no quadro do subitem 2.3 deste parecer.
4. Em função de a empresa tomadora do serviço ser substituta tributária, ela deverá realizar a retenção do imposto na fonte, por ocasião do pagamento do serviço.

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

Fortaleza, 05 de dezembro de 2007.

**Francisco José Gomes**

Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

#### **DESPACHO:**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.

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

**Jorge Batista Gomes**

Supervisor da SUCON

#### **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