



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 432/2019

Referência : Correio eletrônico. PGEA nº 0.02.000.000063/2019-18.

Assunto : Tributário. Retenção de ISS sobre serviços de hospedagem.

Interessado : Diretor Regional. Procuradoria Regional do Trabalho da 23ª Região – MT.

O Senhor Diretor Regional da Procuradoria Regional do Trabalho da 23ª Região – MT questiona acerca do recolhimento tributário incidente no pagamento da prestação de serviços de hospedagem, para atendimento a membros e servidores do Ministério Público do Trabalho – MPT, em âmbito nacional, exceto Brasília, decorrente do Contrato nº 68/2018, firmado entre a Procuradoria Geral do Trabalho e a empresa Viamar Viagens e Turismo Ltda-ME, optante pelo Simples Nacional, com sede em Brasília – DF, conforme consta do PGEA nº 20.02.2300.0000442/2019-56.

2. Observa-se nos autos que as notas fiscais dos hotéis são emitidas em nome da contratada, que apresenta faturas nas quais, entre outros itens, relaciona os hotéis utilizados com respectivo valor das diárias. Ademais, a empresa faz incidir o ISSQN no percentual equivalente a 2% sobre o valor bruto, autorizando a retenção desse percentual em favor do Distrito Federal.

3. Diante disso, o consulente questiona:

- O fato de a empresa contratada constar como tomadora dos serviços isenta a responsabilidade de a Administração reter o ISSQN em nome dos hotéis?

- Em caso positivo, deve ser retido o ISSQN destacado na fatura apresentada pela empresa, com percentual de 2% em favor da Secretaria de Fazenda de Brasília/DF?

- É possível reter ISSQN só com fatura, sem a emissão de nota fiscal? O Recolhimento deve ser para Brasília, por meio de Documento de Arrecadação ou seria de outra forma?

- É bastante a empresa, optante pelo Simples Nacional, reter o ISSQN dos hotéis e comprovar a retenção?

4. Em exame, preliminarmente, cumpre transcrever o teor de orientação desta Auditoria Interna, por meio do Parecer SEORI/AUDIN – MPU Nº 518/2018, no qual havia dúvida sobre a forma de retenção de tributos em contrato de gerenciamento de frota de veículos, senão vejamos:

PARECER SEORI/AUDIN – MPU Nº 518/2018

De ordem do Senhor Coordenador de Administração da Procuradoria da República em Goiás, foi encaminhada consulta a este Órgão de Controle Interno do MPU sobre qual a forma adequada para retenção de tributos federais em contrato de gerenciamento de frota de veículos, tendo em vista, segundo afirma, orientação da Receita Federal do Brasil conflitante com manifestação desta Auditoria Interna do Ministério Público da União.

2. Esclarece que a Solução de Consulta COSIT nº 43/2016, da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, tratou da retenção na fonte em pagamentos efetuados pela Administração Pública a empresas que prestam serviços de gerenciamento de frota de veículos e, no caso analisado pela RFB, a conclusão foi de que deve ser retido o percentual de 9,45%, mediante o código de arrecadação 6190, sobre o valor bruto da nota fiscal apresentada pela Contratada.

3. Acrescenta que a Unidade tem procedido às retenções, conforme orientado no PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 605/2015, com fundamento no art. 18, § 4º, da IN/RFB Nº 1234/2012, em nome da prestadora ou fornecedora do serviço, e que, devido à divergência entre os dois posicionamentos, indaga qual deles deverá ser adotado.

4. Em exame, preliminarmente, cumpre trazer à colação manifestação desta Auditoria Interna e trechos da Solução de Consulta da RFB citada pelo Consulente, para melhor entendimento do caso, litteris:

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 605/2015

O Excelentíssimo Senhor Procurador-Chefe da Procuradoria Regional do Trabalho da 7ª Região, solicita manifestação desta Auditoria Interna do MPU quanto ao procedimento a ser adotado no pagamento de serviços de manutenção de veículos oficiais.

2. O i. Consulente informa que a PRT/7ª Região firmou contrato de gerenciamento de frotas com prestação de serviços de manutenção dos veículos oficiais da Sede e das PTMs, a serem realizados por rede de oficinas e empresas credenciadas pela contratada.

3. Acrescenta que o pagamento pelos serviços prestados ficou condicionado à apresentação, pela Contratada, “de relatórios analíticos e sintéticos discriminando os serviços realizados por oficina em cada veículo, bem como os impostos e contribuições devidas”, para fins de retenção e recolhimento. A Contratada, porém, apresentou documentos fiscais sem os devidos destaques dos impostos a serem retidos. Assim, tendo em vista a ausência dessa informação, a Unidade sustou o pagamento de quatro faturas de serviços já prestados.

4. Esclarece ainda que, na ocasião, a Contratada alegou não poder cancelar as faturas vencidas, mas encaminhou documento contendo as alíquotas dos tributos a serem recolhidos, bem como apresentou solução no sistema para informar as alíquotas e bases de cálculo para retenção tributária em pagamentos futuros.

5. Outra questão apontada pelo Consulente reside no fato de as notas fiscais das empresas credenciadas terem sido emitidas em nome da Procuradoria. Segundo informa, a Contratada alega tratar-se de prática usual no mercado, inclusive visando garantia das peças e serviços, tendo a informação sido confirmada pela Polícia Rodoviária Federal, que mantém contrato da mesma natureza com a mesma empresa.

6. Diante da situação relatada acima, o Consulente indaga:

1 - É possível efetuar o pagamento à contratada, na forma acima descrita?

2 - Caso não seja possível, como deve proceder esta Procuradoria para efetuar o pagamento dos serviços já prestados, de modo a evitar o locupletamento da Administração?

7. Em exame, tendo em vista tratar-se de dívida sobre o destaque, para fins de retenção, de valores dos impostos e contribuições nas notas fiscais relativas ao fornecimento de bens e prestação de serviços, importa trazer a lume o disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.234/2012

Art. 2º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto de Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal:

I - os órgãos da administração pública federal direta;

II - as autarquias;

III - as fundações federais;

IV - as empresas públicas

V - as sociedades de economia mista; e

(...)

§ 1º A retenção efetuada na forma deste artigo dispensa, em relação aos pagamentos efetuados, as demais retenções previstas na legislação do IR.

§ 2º As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

§ 3º No caso de fornecimento de bens ou de prestação de serviços amparados por isenção, não incidência ou alíquota zero do IR ou de uma ou mais contribuições de que trata este artigo, na forma da legislação em vigor, a retenção dar-se-á mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 3º, correspondente ao IR ou às contribuições não alcançadas pela isenção, não incidência ou pela alíquota zero.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o recolhimento será efetuado mediante a utilização dos códigos de que trata o art. 36.

§§ 5º Para fins do § 3º, as pessoas jurídicas amparadas por isenção, não incidência ou alíquota zero devem informar essa condição no documento fiscal, inclusive o enquadramento legal, sob pena de, se não o fizerem, sujeitarem-se à retenção do IR e das contribuições sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

6º Para fins desta Instrução Normativa, **a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do IR e das contribuições a serem retidos na operação.** (Grifamos)

8. Da leitura, observa-se que a administração pública federal direta está obrigada a efetuar retenção do IR, CSLL, Cofins e PIS/Pasep sobre o pagamento de pessoas jurídicas que prestarem serviços ou fornecerem bens, devendo a empresa informar no documento fiscal o valor do imposto de renda e das contribuições a serem retidas na operação. Esta informação, conforme se infere da legislação, visa facilitar a retenção que deve ser efetuada pela Administração, evitando conflito de enquadramento dos bens ou serviços e, por consequência, equívoco nos valores a serem retidos.

9. A norma, no entanto, não isenta a Administração de fazer a retenção, nem a exime de responder pela sua não realização quando a empresa deixa de fazer o devido destaque na nota fiscal ou de registrar outras informações exigidas. Nesse sentido, pode-se observar do disposto no § 5º do art. 2º, acima transcrito, que, na falta da informação sobre a isenção, por exemplo, a retenção incide sobre o valor total da nota fiscal. De igual modo, observa-se que a falta de destaque do valor da corretagem não constitui impedimento para a retenção dos tributos, que, nessa situação, também incidirão sobre o valor total da nota, nos termos do § 3º do art. 18 da IN RFB nº 1.234/2012, *ipsis verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.234/2012

Art. 18. Na aquisição de Refeição-Convênio (tiquete-alimentação e tiquete-refeição), Vale-Transporte e Vale-Combustível, inclusive mediante créditos ou cartões eletrônicos, caso os pagamentos sejam efetuados a intermediárias, vinculadas ou não à prestadora do serviço ou à fornecedora de combustível, a base de cálculo corresponderá ao valor da corretagem ou da comissão cobrada pela pessoa jurídica intermediária.

§ 1º Para fins do disposto no **caput**, o valor da corretagem ou comissão deverá ser destacado na nota fiscal de serviços.

§ 2º Não havendo cobrança dos encargos mencionados no § 1º, a empresa intermediária deverá fazer constar da nota fiscal a expressão "valor da corretagem ou comissão: zero".

§ 3º Na inobservância do disposto nos §§ 1º e 2º, a retenção será efetuada sobre o total a pagar.

§ 4º Caso os tíquetes, vales ou créditos eletrônicos sejam de uso específico, tornando possível, no momento do pagamento, a identificação da prestadora responsável pela execução do

serviço ou da fornecedora do combustível, a retenção será feita em nome da prestadora ou fornecedora do combustível, sobre o valor correspondente ao serviço ou ao fornecimento do combustível, conforme o caso, sem prejuízo da retenção sobre o valor da corretagem ou comissão, se devida.

§ 5º Caso as vendas de Refeição-Convênio (tiquete-alimentação e tiquete-refeição), Vale-Transporte, Vale-Combustível ou créditos eletrônicos sejam efetuadas diretamente pela prestadora do serviço ou pela fornecedora do combustível, a retenção será efetuada pelo valor total da compra de tickets ou vales, no momento do pagamento.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a quaisquer outros serviços ou bens adquiridos sob o sistema de tickets, vales ou créditos eletrônicos. (Grifou-se)

10. Aliás, note-se que o art. 3º da citada IN, abaixo reproduzido, traz as informações necessárias para que haja condição de ser feita a retenção sobre os pagamentos efetuados, independente de a empresa ter informado os valores no documento fiscal.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.234/2012

Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

§ 2º Sem prejuízo do estabelecido no § 7º do art. 2º, caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

§ 3º O valor da CSLL, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o montante a ser pago.

§ 4º Os valores da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep a serem retidos serão determinados, aplicando-se, sobre o montante a ser pago, respectivamente as alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), exceto nas situações especificadas no art. 5º; no § 2º do art. 19; no parágrafo único do art. 20; nos §§ 1º e 2º do art. 21 e nos §§ 1º e 2º do art. 22.

§ 5º As alíquotas de que trata o § 4º aplicam-se, inclusive, nas hipóteses em que as receitas decorrentes do fornecimento de bens ou da prestação do serviço estejam sujeitas ao regime de apuração da não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep ou à tributação a alíquotas diferenciadas.

§ 6º Fica dispensada a retenção de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico efetuado por meio do Siafi.

§ 7º Ocorrendo a hipótese do § 2º, os valores retidos correspondentes a cada percentual serão recolhidos em Darf distintos.

II. No caso concreto, observa-se que a contratada apresentou documento complementar informando as alíquotas a serem aplicadas na retenção. Portanto, para as devidas retenções basta que a Administração aplique os percentuais informados no referido documento, **indicando no recolhimento o CNPJ constante de cada nota fiscal das empresas prestadoras dos serviços.**

12. **Quanto à titularidade das notas fiscais, releva notar que a Contratada presta serviço de intermediação, por meio do credenciamento de empresas que possam realizar os serviços necessários para manutenção dos veículos oficiais. Essa situação equivale ao serviço prestado pelas agências de viagem, que intermedeiam as reservas de passagem e hotel para a Administração, em cujas situações a nota deve conter o nome do usuário dos serviços, conforme transcrição do art. 12 da IN em referência. Nesses casos, embora com intermediação das contratadas, o serviço é prestado para a Administração, ainda que pago pelas empresas intermediadoras.**

Art. 12. **Nos pagamentos correspondentes a aquisições de passagens aéreas e rodoviárias, despesas de hospedagem, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, efetuados por intermédio de agências de viagens, a retenção será feita sobre o total a pagar a cada empresa prestadora do serviço e, quando for o caso, do operador aeroportuário, sobre o valor referente à tarifa de embarque, e da agência de viagem, sobre os valores cobrados a título de comissão pela intermediação da comercialização do bilhete de passagem ou pela prestação do serviço de agenciamento de viagens na venda de passagens aos órgãos e entidades públicas.**

§1º Para fins do disposto no caput, a agência de viagem apresentará documento de cobrança ao órgão ou à entidade observando-se o seguinte:

I - apresentará fatura e nota fiscal em seu nome somente em relação ao valor cobrado pela intermediação da comercialização do bilhete de passagem ou pela prestação do serviço de agenciamento de viagens na venda de passagens aos órgãos e entidades públicas, os quais se sujeitam à retenção de que trata o art. 3º;

II - apresentará à contratante faturas de sua emissão, separadas por prestador do serviço, das quais deverão constar:

a) **o nome e o número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da empresa prestadora do serviço e o número e valor da nota fiscal, no caso de despesas de hospedagem, aluguel de veículos e prestação de serviços afins;**

b) **o nome e o número de inscrição no CNPJ da empresa prestadora do serviço e o número e valor do bilhete de passagem aérea ou rodoviária emitido pela empresa transportadora,**

excluídos a tarifa de embarque, o pedágio e o seguro, no caso de venda de passagens;

c) o número de inscrição no CNPJ do operador aeroportuário e, em destaque, o valor da tarifa de embarque; e

d) o nome do usuário do serviço, que deverá ser identificado nas situações previstas nas alíneas “a” e “b”.

13. A emissão da nota fiscal em nome da contratada sugere que ela está comprando e, posteriormente, vendendo serviço de turismo ou, no caso concreto, de manutenção de veículo à Administração, fato, inclusive, que pode gerar encargo adicional para a empresa. Além disso, não se pode olvidar que, para fins de garantia das peças e do serviço, é mais prudente que a nota fiscal seja emitida em nome do usuário do serviço, ou seja, a Procuradoria.

14. Em face do exposto, somos de parecer pela possibilidade de se efetuar o pagamento à Contratada e de realizar as retenções cabíveis na operação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 43/2016

Data 19 de abril de 2016

(...)

4. **A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.**

5. **A partir da análise do contrato acostado à inicial de consulta, às fls. 8 e**

seguintes, constata-se que seu objeto versa sobre: “(...) o presente Contrato tem por objeto a contratação de empresa (pessoa jurídica) especializada na prestação de serviços de gerenciamento de abastecimento de combustíveis, através de sistema de cartão-magnético com microchip e prestação de serviços de gerenciamento e administração de despesas de manutenção automotiva em geral (preventiva e corretiva), por meio de sistema informatizado, com fornecimento de peças, componentes, acessórios, entre outros materiais, inclusive, transporte em suspenso por guincho e socorro mecânico, produtos, serviços mecânicos de toda a ordem, elétricos, lanternagem, pintura, lavagem, estofagem, alinhamento, balanceamento, por meio de rede de oficinas e centros automotivos credenciados e disponibilizados, com implantação e operação de sistema informatizado e integrado de gestão de frota, para atender os veículos do Instituto Federal Fluminense (...)”

5.1 Nesse sentido, a contratada exerce prestação de serviços, **no tocante à administração de bens móveis**, mediante o abastecimento de combustíveis e a manutenção automotiva, relativamente aos veículos da consulente. Em suma, exerce a contratada a atividade de administração de bens móveis, vale dizer, a administração dos veículos integrantes da frota da consulente, relativamente, ao abastecimento de combustíveis e à manutenção automotiva.

5.2 Note-se ainda que a contratada é a única e exclusiva responsável pela execução direta dos serviços por ela prestados, no que tange à administração de veículos integrantes da frota da consulente, mediante abastecimento de combustível e manutenção automotiva. É o que se depreende, a partir da cláusula sétima, alínea 'b', às fls. 12, o qual assevera: “ A contratada obriga-se (...) e ainda: (...) b) Responsabilizar-se, integralmente, pelos serviços contratados, nos termos da legislação vigente, não transferindo a outrem, no todo ou em parte, o objeto deste certame, os termos do edital, e serviços especificados nos termos de Referência – Anexo I do edital; ”

5.3 No mesmo sentido, dispõe a cláusula nona, às fls. 13/14: “Não obstante a CONTRATADA seja a única e exclusiva responsável pela execução de todos os serviços, a Contratante reserva-se o direito de, sem que de qualquer forma restrinja a plenitude dessa responsabilidade, exercer a mais ampla e completa fiscalização sobre os serviços diretamente ou por prepostos designados. Este direito de fiscalização não exime a CONTRATADA de ser responsável única e exclusiva pela rigorosa observância aos preceitos técnicos e especificações oficiais aprovadas, bem como de ser a responsável integral dos serviços que realizar diretamente, responsabilizando-se pelos defeitos ou vícios que porventura venham a ocorrer” (destaques não constam do original). A partir da transcrição acima, revela-se insofismável o fato de que a contratada não atua na intermediação de serviços, mas sim, presta os próprios serviços, objeto de contratação, vale dizer, abastecimento de combustíveis e manutenção automotiva, eis que, as cláusulas, sétima, alínea 'b', e nona, asseveram ser de responsabilidade única e exclusiva da contratada a execução de todos os serviços contratados. Note-se que o fato de a responsabilidade da contratada ser única e exclusiva afasta, por si só, eventual possibilidade de delegação da prestação dos serviços contratados. Acrescente-se ainda o fato de que, a partir da análise do contrato, em seu inteiro teor, não há sequer uma cláusula que estipule que a contratada realizará tão somente a intermediação junto aos prestadores de serviços de abastecimento de combustível e de manutenção automotiva. Muito pelo contrário, as cláusulas acima assinaladas indicam ser a própria contratada a responsável pela execução de tais serviços. Não bastasse a execução direta pela contratada dos serviços contratados, tem-se ainda o fato de que a própria contratada emite nota fiscal, em seu próprio nome, pelo valor total

dos serviços por ela prestados, abrangendo a prestação de serviços de abastecimento de combustível e de manutenção automotiva, conforme se demonstra no subitem seguinte.

5.4 Outrossim, pelos serviços prestados, a contratada emite nota fiscal, em seu próprio nome, na condição de prestadora dos serviços, pelo valor total, relativamente, às despesas com abastecimento de combustível, e despesas de manutenção automotiva, no tocante a mão de obra e peças, conforme análise das notas anexas às fls. 19 e 21. Em contrapartida aos serviços prestados pela contratada é devido o pagamento, através de ordem bancária, em conta corrente de titularidade da contratada, por ela indicada, nos moldes do § 8º da cláusula quinta, às fls. 12.

6. A Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, determina, em seu art. 1º, que a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, deva obedecer às regras contidas em seu bojo, o que afasta qualquer irrisignação por parte da contratada da consulente.

7. Por sua vez, o art. 3º, caput, da IN RFB nº 1.234, de 2012, determina que a retenção seja efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I da própria Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

“Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, **sobre o valor a ser pago**, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à

espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.(...)” (destaques não constam do original)

8. Nesse sentido, o § 1º do art. 3º, da IN RFB nº 1.234/2012, esclarece que o percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato. Isto posto, tendo em vista o fato de a contratada pela consulente prestar serviços de administração de sua frota de veículos (administração de bens móveis), a retenção deve ser efetuada, com base no código 6190, constante do Anexo 1 da sobredita Instrução Normativa, mediante a aplicação da alíquota de 9,45% (nove vírgula quarenta e cinco por cento) sobre o valor total da nota emitida pela contratada, conforme determinação contida no art. 3º, caput.

Conclusão

9. Isto posto, tendo em vista o disposto na fundamentação supra, propõe-se a solução da presente consulta, no sentido de que deve a consulente, XXX, nos pagamentos efetuados a contratada, relativamente a prestação de serviços de administração de sua frota de veículos (administração de bens móveis), no tocante a abastecimento de combustível e a manutenção automotiva, promover a retenção sobre o valor total constante da nota fiscal emitida pela contratada, sob a alíquota de 9,45% (nove vírgula quarenta e cinco por cento), código de receita 6190, conforme determinação contida no Anexo I combinado com o art. 3º, caput, todos, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

5. Da leitura das manifestações, não se observa contradição entre a orientação dada por esta Auditoria e a Receita Federal, apenas situações diferentes. **No caso apresentado e examinado pela Audin/MPU, a contratada prestava serviços de intermediação, por meio de credenciamento de empresas que realizam os serviços necessários para a manutenção dos veículos oficiais, as quais se responsabilizam pela garantia dos serviços e peças.** Assim, a contratada apresentava as notas fiscais emitidas pelas empresas (credenciadas) prestadoras dos serviços em nome do órgão contratante, sobre as quais são recolhidos os respectivos tributos federais no CNPJ de cada empresa, conforme o caso apresentado, na forma do § 4º do art. 18 da IN.

6. **Já no caso analisado pela RFB, a partir dos fatos narrados e do contrato apresentado, vê-se que a contratada presta serviços de administração de bens móveis, mediante o abastecimento de combustíveis e a manutenção automotiva, relativamente aos veículos do órgão consulente, sendo a única e exclusivamente responsável pela execução dos serviços por ela prestados,** emitindo nota fiscal, em seu próprio nome, pelo valor total dos serviços, sobre o qual deve ser retida e recolhida a alíquota de 9,45%, código da receita 6190, conforme determinação contida no Anexo I c/c o art. 3º caput da IN RFB nº 1.234, de 2012.

7. Por seu turno, no caso sob exame, o Consulente afirma que a retenção dos tributos federais são realizados em cada nota fiscal dos fornecedores (credenciados). Nesse ponto, importante transcrever trechos do Contrato nº 07/2016, firmado com a empresa Ticket Soluções HDFGT S.A., vejamos:

CONTRATO Nº 07/2016

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

Contratação de empresa para prestação de serviços terceirizados de caráter continuado de **gerenciamento e administração** de despesas de manutenção automotiva em geral (preventiva, corretiva e preditiva), mediante sistema informatizado via internet e tecnologia de pagamento por meio de cartão magnético **na rede de estabelecimentos credenciados**, visando o fornecimento de combustíveis recomendados pelos fabricantes de acordo com as características de cada veículo, de peças, componentes, acessórios de reposição genuínos, entre outros materiais (pneus, óleo de motor, lubrificantes etc.), inclusive, transporte em suspenso por guincho e socorro mecânico, produtos, serviços mecânicos de toda ordem, borracharia, elétricos, lanternagem, pintura, lavagem, estofagem, alinhamento, balanceamento (...)

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

A CONTRATADA obriga-se a:

(...)

12. Manter **rede de fornecedores credenciados** conforme as exigências do Termo de Referência, parte integrante do Edital Pregão Eletrônico SRP nº 07/2016, durante toda a vigência da prestação dos serviços;

13. Instruir os **fornecedores credenciados a emitir a Nota Fiscal/Fatura das despesas realizadas em nome da CONTRATANTE**, para posterior ressarcimento mensal da CONTRATADA;

14. De imediato reparar, corrigir, remover ou substituir, às suas expensas, no total ou em parte, o material ou serviço, fornecidos pelos credenciados, decorrentes da constatação de vícios, defeitos, má qualidade ou incorreções resultantes da execução ou de produtos empregados;

15. Responsabilizar-se pelos danos causados diretamente à CONTRATANTE ou a terceiros decorrentes de sua culpa ou dolo na execução dos serviços contratados ou realizados pelos fornecedores credenciados, não excluindo ou reduzindo essa responsabilidade, a fiscalização da CONTRATANTE em seu acompanhamento;

16. **Responsabilizar-se pelo pagamento aos fornecedores credenciados decorrentes do consumo de produtos e serviços efetivamente realizados**, repassando prontamente o pagamento, **ficando claro que a CONTRATANTE não responde solidária ou subsidiariamente por esse pagamento**;

(...)

CLÁUSULA QUINTA-DO RESSARCIMENTO

(...)

PARÁGRAFO QUINTO

Obriga-se a licitante vencedora a emissão de Nota Fiscal/Fatura apartada conforme a natureza da despesa:

- a) Reembolso de fornecimentos de combustíveis;
- b) Reembolso de fornecimento de peças e materiais;
- c) Reembolso de serviços de manutenção e reparos;
- d) Reembolso de serviços de higienização;
- e) Serviços de gerenciamento.

PARÁGRAFO SEXTO

Deverá constar da respectiva Nota Fiscal/Fatura o total da natureza da despesa realizada, a título de ressarcimento, e o valor relativo à taxa de administração aplicada sobre o total das despesas realizadas. Estando de acordo com os quantitativos e valores apresentados na Nota Fiscal/Fatura, a CONTRATANTE dará o recebimento definitivo.

8. Nota-se, pela leitura dos trechos destacados do termo de contrato, que a contratada é intermediadora dos serviços prestados e troca de peças, materiais, acessórios da frota de veículos da Unidade, ressaltando que a execução

propriamente é realizada por empresas credenciadas do contratado, notadamente pela obrigação de esse exigir dos fornecedores a emissão das notas fiscais em favor da PR/GO, conforme pode-se constatar do item 13 retro transcrito, caracterizando a retenção sobre cada nota fiscal emitida pelos credenciados, nos termos da orientação dada por este Órgão de Controle Interno.

9. Em face do exposto, somos de parecer que o percentual de retenção deverá levar em conta a espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme o estabelecido em contrato. Ademais, no caso concreto, considerando as informações prestadas e as disposições do contrato nº 07/2016, a retenção dos tributos deverá recair, em princípio, sobre cada nota fiscal dos credenciados.

5. Extraí-se da leitura do expediente que a dúvida consistiu na forma de retenção de tributos relativos a contrato de empresa prestadora de serviços de gerenciamento de frotas, tendo em vista aparente divergência entre a orientação da Audin/MPU e a manifestação da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta nº 43/2016.

6. Verificou-se que a situação abordada pela Receita Federal e aquela tratada por este Órgão de Controle Interno eram distintas. No caso analisado pela RFB, a empresa prestava serviços de administração de bens móveis, mediante abastecimento de combustíveis e manutenção automotiva, sendo única e exclusiva responsável pela execução dos serviços e, portanto, deveria haver a retenção e recolhimento do percentual de 9,45% da nota fiscal, na forma do Anexo I, Código de Receita 6190 (Administração de Bens Móveis), da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012.

7. Por sua vez, a situação abordada por esta Auditoria Interna tratava-se de prestação de serviços de intermediação, por meio de credenciamento de empresas que realizavam os serviços necessários à manutenção dos veículo, que equivalem aos de intermediação feitos pelas agências de viagem. Nessa situação, a retenção deveria ocorrer em nome de cada uma das empresas prestadoras do serviço, caso estas fossem devidamente identificadas, nos termos do § 4º do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012.

8. Como nas situações acima, o cerne da questão para solução das dúvidas apresentadas pelo consulente no caso concreto reside em determinar se a prestação do serviço de hospedagem é realizado diretamente pela agência de viagem, sendo ela a única e exclusiva responsável pela execução do serviço ou se ela é apenas um intermediadora. Nesse aspecto, importante notar que, consoante se observa do disposto no edital e no contrato, trechos abaixo trans-

critos, a empresa contratada não presta diretamente os serviços de hospedagem, ela faz as reservas e os pagamentos dos hotéis para a Administração, ou seja, como bem especificado no edital, ela presta serviço de agenciamento de hospedagem. Assim, ainda que as notas fiscais sejam emitidas contra a contratada, na verdade, o serviço prestado é de intermediação, sendo a Administração Pública a tomadora do serviço dos hotéis.

PREGÃO ELETRÔNICO – MPT/PGT/18/2018

OBJETO

Contratação de empresa especializada na prestação de serviços de agenciamento de hospedagens, em âmbito nacional, nas regiões Centro-Oeste (exceto Brasília), Norte, Nordeste, Sul e Sudeste para atender às necessidades da Procuradoria-Geral do Trabalho – PGT, conforme condições do Edital e seus anexos. Obs.: Em caso de discordância existente entre as especificações deste objeto descritas no Comprasnet e as especificações constantes deste Edital, prevalecerão as últimas.

(...)

3 – DAS CARACTERÍSTICAS DO OBJETO

3.1. As características do objeto estão descritas no Anexo I – Termo de Referência do presente Edital.

(...)

ANEXO I – TERMO DE REFERÊNCIA

(...)

5. DA ESPECIFICAÇÃO DO OBJETO

5.1. O serviço objeto deste termo consiste no agenciamento de hospedagens, de âmbito nacional exceto Brasília/DF, em hotéis de categoria 5 (cinco) e 4 (quatro) estrelas, podendo ser em apartamentos simples ou duplo, tendo por parâmetro a cartilha de orientação básica do Sistema de Classificação de Meios de Hospedagem, consoante Portaria nº 100, de 16 de junho de 2011, do Ministério do Turismo, conforme abaixo:

CONTRATO Nº 68/2018

(...)

CLÁUSULA SEXTA – DA SOLICITAÇÃO DE RESERVAS E DO CANCELAMENTO

(...)

PARÁGRAFO QUARTO. A CONTRATANTE poderá cancelar a solicitação de reserva no prazo de até 12 (doze) horas do horário estipulado para início da diária, sem que haja ônus para a Administração.

PARÁGRAFO QUINTO. No caso de ocorrência de early check-in, entre 8 h (oito horas) e 12h (doze horas), ou late check-out, até às 18 h (dezoito horas) a CONTRATANTE poderá pagar o valor de até 50 % (cinquenta por cento) do valor da diária, quando solicitado e devidamente comprovado o pagamento pela CONTRATADA.

PARÁGRAFO SEXTO. No caso de ocorrência de no-show, a CONTRATANTE poderá pagar o valor de até 100 % (cem por cento) do valor da diária, quando solicitado e devidamente comprovado o pagamento pela CONTRATADA.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA — DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

(...)

VIII — pagar pontualmente à rede hoteleira o valor decorrente dos serviços prestados, ficando estabelecido que a CONTRATANTE não responde solidária ou subsidiariamente por esses pagamentos, que se dão de única e inteira responsabilidade da CONTRATADA, podendo o FISCAL DO CONTRATO solicitar a comprovação dos referidos pagamentos a qualquer momento;

9. Desse modo, no caso em tela, para efeitos de retenção dos tributos federais (IR, PIS/PASEP, CSLL e Cofins), deve ser observado o disposto no art. 12 da IN RFB nº 1.234, de 2012, retro transcrita.

10. Por sua vez, no que se refere ao ISSQN devido pelos hotéis prestadores dos serviços de hospedagem, bem como pela empresa contratada, no que diz respeito ao serviço de agenciamento, cumpre trazer à colação dispositivo de interesse da LC nº 116/2003, senão vejamos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

*Art. 1º O 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.*

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País

(...)

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído)

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, **independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.**

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – **Hospedagem de qualquer natureza em hotéis**, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço **(o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços)**.

9.02 – **Agenciamento**, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, **hospedagens** e congêneres.

11. Da leitura das disposições, nota-se que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a LC nº 116/2003, sendo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e devido, em regra, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Extrai-se ainda que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, podem atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

12. Para a situação em tela, conforme relação anexa à LC nº 116/2003, existem dois tipos de serviço em que podem haver incidência de ISSQN: o agenciamento de hospedagem, executado agência contratada como intermediadora; e a prestação do serviço de hospedagem, esse prestado pela rede hoteleira. Esses serviços, por não estarem nas exceções, tem o imposto devido no local do estabelecimento do prestador.

13. No contrato em análise, o agenciamento da prestação de serviços de hospedagem não é cobrado pela empresa contratada, que fatura tão-só o somatório do valor relativo às diárias utilizadas, com a discriminação por hotel, não havendo, portanto, em princípio, a incidência de ISSQN para esse caso. Nada obstante, vale registrar que, caso houvesse o pagamento de taxa de agenciamento, o referido imposto seria devido ao Distrito Federal, visto ser a contratada domiciliada nessa unidade da federação e, nessa situação, haveria a necessidade de retenção e recolhimento do ISSQN pela Administração Pública, uma vez que a Lei nº 1.355/1996 do Distrito Federal previu o regime de substituição tributária, por meio de atribuição de responsabilidade, entre outros, aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta consoante se observa abaixo:

LEI Nº 1.355, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1996

*Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o **regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços - ISS**, por meio da atribuição da responsabilidade a **terceira pessoa vinculada ao fato gerador, na condição de contratante**, fonte pagadora ou **intermediário**, pela retenção do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal.*

Art. 2º A responsabilidade de que trata o artigo anterior é atribuída:

I - às empresas de transporte aéreo;

II - às empresas seguradoras;

III - às administradoras de planos de saúde, de medicina de grupo, de títulos de capitalização e de previdência privada;

IV – aos bancos, às instituições financeiras, às caixas econômicas, às cooperativas de crédito e aos bancos cooperativos, bem como à Caixa Econômica Federal, inclusive pelo imposto relativo à comissão paga aos agentes lotéricos;

V – às agremiações e aos clubes esportivos ou sociais, inclusive clubes de futebol profissional;

VI - aos produtores e promotores de eventos, inclusive de jogos e diversões públicas;

VII – à concessionária e às operadoras de serviço de telecomunicação fixa e móvel, inclusive do imposto relativo aos serviços de valor adicionado prestados por intermédio de linha telefônica;

*VIII - **aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta;***

VIII - aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta;

IX - aos hospitais e clínicas privados;

X – às empresas da indústria automobilística concessionárias autorizadas de veículos;

XI – às construtoras, ao subcontratante ou ao empreiteiro;

XII – aos condomínios comerciais e residenciais, inclusive administradoras de shopping centers;

XIII – aos serviços sociais autônomos, inclusive o Serviço Social da Indústria – SESI, o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, o Serviço Social do Comércio – SESC, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, o Serviço Social dos Transportes – SEST, o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes – SENAT e o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE;

XVI – aos hipermercados e supermercados com receita bruta anual superior a três milhões e seiscentos mil reais ou com mais de cem empregados;

XVII – ao comércio atacadista ou varejista com receita bruta anual superior a três milhões e seiscentos mil reais ou com mais de cem empregados;

XVIII – às instituições de ensino médio e superior;

XIX – às empresas de incorporação imobiliária;

XX – às empresas de radiodifusão, jornais e televisão;

XXI – às federações e confederações;

XXII – aos fundos e institutos de previdência e assistência social, públicos ou particulares.

14. Em relação ao pagamento pelos hotéis, infere-se que a necessidade de retenção e recolhimento depende da legislação do Município em que está sediado o hotel prestador do serviço. Assim, caso a legislação estabeleça os órgãos da administração pública como substitutos tributários, como no caso do Distrito Federal, será necessária a retenção e recolhimento em nome de cada hotel do ISSQN destacado nas notas fiscais.

15. Em face do exposto, somos de parecer que o fato de a empresa contratada figurar como tomadora do serviço nas notas fiscais emitidas pelos hotéis não isenta a Administração da responsabilidade de, se for o caso, conforme a legislação municipal, reter e recolher o ISSQN relativo ao serviço de hospedagem. Entendemos ainda que não há ISSQN a ser retido em nome da empresa contratada, por não existir valor de serviço relativo ao agenciamento.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, 29 de maio de 2019.

MÁRCIO ALVES DE ANDRADE
Assessor da SEORI

ROGÉRIO DE CASTRO SOARES
Coordenador de Orientação de Atos
de Gestão

De acordo.
À consideração do Senhor Auditor Chefe.

Aprovo.
Encaminhe-se à PRT 23ª-MT e à SEAUD.
Em 29/5/2019.

MARA SANDRA DE OLIVEIRA
Secretária de Orientação e Avaliação

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001166/2019 PARECER nº 432-2019**

.....
Signatário(a): **SEBASTIAO GONCALVES DE AMORIM**

Data e Hora: **29/05/2019 17:32:47**

Assinado com certificado digital

.....
Signatário(a): **MARA SANDRA DE OLIVEIRA**

Data e Hora: **29/05/2019 18:26:02**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **ROGERIO DE CASTRO SOARES**

Data e Hora: **29/05/2019 18:02:45**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **MARCIO ALVES DE ANDRADE**

Data e Hora: **30/05/2019 12:31:56**

Assinado com login e senha

.....
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave 4283BD50.6ADE92C9.35A34451.30FD78AE