

**PARECER SEFIN/CATRI/CEINT**

**PROCESSO Nº:** 2019/076048.

**INTERESSADO:** ON Tecnologia de Mobilidade Urbana S/A.

**ASSUNTO:** Consulta sobre tributação da distribuição de cartão azul digital, pelo ISSQN, e requerimento de regime especial de emissão de nota fiscal de serviços.

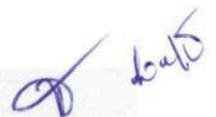
**EMENTA:** Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Distribuição de bens de terceiros. Incidência do ISSQN nos termos do subitem 10.10 da Lista de Serviços. Regime especial de emissão de NFS-e. Indeferimento.

**1 RELATÓRIO**

A empresa **ON Tecnologia de Mobilidade Urbana S/A**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ nº 26.054.490/0003-64 e no CPBS com o nº 498509-5, formula consulta sobre interpretação da legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) relativa ao enquadramento no campo de incidência e à base de cálculo do imposto relacionado com o serviço contratado com a Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania (AMC), no ano de 2018, para realizar a distribuição do Cartão Azul Digital; bem como pleiteia a concessão de regime especial para a emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) relativa à prestação do referido serviço.

Em seu requerimento de consulta, a empresa informa que o negócio explorado por ela consiste na disponibilização e distribuição do Cartão Azul Digital, na modalidade aplicativo (APP), para uso das vagas de Estacionamento rotativo nas vias do Município de Fortaleza, que são adquiridos antecipadamente, para posterior comercialização entre distribuidora e os usuários, por meio de aplicativo digital; que os usuários, pretendentes da utilização das vagas de estacionamento rotativo de veículos na cidade de Fortaleza, necessitam realizar a aquisição, por meio de transação monetária realizada no aplicativo por ela desenvolvido, para compra e autenticação de um ou mais cartões digitais; que, ao realizar a aquisição de cartões digitais, é obrigada, nos termos da legislação do Município de Fortaleza, a fazer a emissão de nota fiscal de serviços (NFS-e) para cada operação, que gera a necessidade de destaque, na fonte, do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN); que, especificamente, quanto ao imposto municipal, em razão da prestação de serviço de estacionamento por meio do CAD em aplicativo específico, ela realiza a emissão média de 3.000 notas por dia, ou 90.000 notas por mês; que, em decorrência do expressivo volume de NFS-e a serem emitidas, torna todo o processo muitíssimo demorado, e a todo tempo sujeito a falhas/instabilidades, que por sua vez exigem o reinício de todo o processo; que não é incomum que o referido processo demande alguns dias de trabalho e/ou espera, muitas vezes em vão; e que, como a expectativa é de crescimento contínuo da operação, fica claro que o problema somente se agravará.





Para subsidiar o requerido, a consulente anexou ao pedido cópias dos documentos relativos à sua constituição jurídica, dos documentos dos seus representantes e do Termo de Credenciamento nº 06/2018 – AMC.

## **2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO**

Conforme exposto, a consulta à Administração Tributária visa esclarecer qual deve o enquadramento do serviço objeto do Termo de Credenciamento nº 06/2018 – AMC nas hipóteses de incidência do ISSQN e qual é a base de cálculo do imposto para o referido. E, adicionalmente requer regime especial para emissão da NFS-e para o referido serviço.

### **2.1 Da natureza da atividade regulada pelo Termo de Credenciamento nº 06/2019 – AMC e da incidência do ISSQN**

No tocante ao enquadramento da atividade regulada pelo Termo de Credenciamento nº 06/2019 – AMC, celebrado entre a Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania (AMC) e a Consulente, observa-se eu ele tem por objeto a atividade de distribuição do Cartão Azul Digital (CAD) relativo ao sistema de estacionamento rotativo nas vias do Município de Fortaleza, nos seguintes termos:

#### **CLÁUSULA TERCEIRA – DO OBJETO**

3.1. O objeto do presente instrumento é firmar termo de credenciamento para distribuição do Cartão Azul Digital – CAD – do sistema de estacionamento rotativo nas vias do Município de Fortaleza, utilizando tecnologia digital através de aplicativo disponibilizado diretamente ao usuário ou em postos de venda. **[Grifo nosso]**.

Para fins de determinação da tributação da atividade realizada pelo credenciado, pelo ISSQN, é necessário perquirir, inicialmente, qual a natureza da atividade realizada e, na sequência, verificar qual subitem da Lista de Serviços sujeitos ao imposto municipal a atividade se amolda.

Quanto à natureza da atividade *in casu*, pelo objeto destacado acima verifica-se, claramente, tratar-se da contratação de terceiros, pela Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania (AMC), para realizar a distribuição dos cartões para o uso do sistema de estacionamento rotativo das vias de Fortaleza, por meio do uso de aplicativos digitais ou de postos de venda. Isto é, a entidade municipal responsável pela fiscalização do trânsito e das vias deste Município não repassa, ao terceiro credenciado, o exercício de suas funções, apenas contrata terceiros para que eles realizem a distribuição dos cartões digitais que permitem o uso das vagas de estacionamento rotativo. Isto é, o credenciado apenas distribui, em nome da AMC, os meios técnicos necessários para as pessoas poderem fazer uso das vias de Fortaleza para fins de estacionamento rotativo de seus veículos.

Diante do exposto e das modalidades de contratos tipificados pelo Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, deduz-se que a avença materializada no referido termo de credenciamento celebrado se amolda ao contrato de agência e distribuição, regulado pelos artigos 710 a 721 do Código Civil. De acordo com o art. 710 deste diploma, “pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios,

em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada”.

Ainda sobre o contrato de distribuição, Silvio de Salvo Venosa, citando Ghersi, afirma que a distribuição pode ser conceituada como “o contrato pelo qual uma das partes, denominada distribuidor, se obriga a adquirir da outra parte, denominada distribuído, mercadorias geralmente de consumo, para sua posterior colocação no mercado, por conta e risco próprio, estipulando-se como contraprestação um valor ou margem de revenda”.

Comparando-se o objeto do termo de credenciamento, a norma do Código Civil, e o conceito exposto, verifica-se que tratam da mesma matéria, de um contrato de distribuição.

No caso em tela, conforme cláusula 4ª do referido Termo, o credenciado compra os cartões CAD com o desconto de 20% a 25%, para revendê-los por meio de aplicativos digitais ou de pontos de venda. Portanto, o agente credenciado passa a ter à disposição da coisa a ser negociada, caracterizando, conforme dispõe o próprio termo em um contrato de distribuição.

No tocante ao enquadramento da atividade em pauta no campo de incidência do ISSQN, para fins de definição dos demais aspectos da tributação, considerando que, nos termos do art. 1º, c/c seu § 4º, da Lei Complementar nº 116/2003, é natureza da atividade que determina a hipótese de incidência a ser aplicada, verifica-se que a atividade de distribuição de bens ou coisas de terceiros encontra-se prevista no subitem 10.10 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e da Lista de Serviços do Anexo I, da Lei complementar nº 159/2013, que aprovou do Código Tributário deste Município, que estabelece expressamente ser sujeito ao imposto municipal, a realização do serviço de “[...] distribuição de bens de terceiros.”

Quanto à condição para que haja a incidência do imposto municipal, basta que alguém realize um dos serviços da Lista para terceira pessoa, para que surja o seu fato gerador e, conseqüentemente, nasça a obrigação tributária, como dever jurídico de realizar a prestação pecuniária compulsória ao município do local da consumação do fato gerador. Portanto, se porventura, um distribuidor credencia outra pessoa para distribuir os CAD em seu nome, o novo distribuidor também estará praticando o fato gerador do ISSQN, com nova incidência tributária, e assim, sucessivamente.

Diante do exposto, não é correto, como afirma entender a consultante, que o serviço objeto da operação de distribuição de CAD seja enquadrado nas atividades: 620230001 - Desenvolvidos de programas de computador customizáveis, 620150199 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda; ou 620230002 - Licenciamento de programas de computador customizáveis; haja vista, os clientes usuários do CAD e, muito menos, a AMC, não contrataram a consultante para desenvolver ou licenciar e uso de softwares. As ferramentas de tecnologia de informação e de comunicação utilizadas são meios ou insumos da prestação do serviço de distribuição dos cartões digitais, pela consultante, e não o fim do contrato.

## 2.2 Da sujeição passiva do ISSQN

No tocante à pessoa apta a figurar no polo passivo da relação jurídica tributária oriunda da distribuição dos CAD, embora a consultante não haja questionado este aspecto tributário do ISSQN, observa-se que, de acordo com o disposto no art. 5º, da Lei Complementar nº 116/2003,

que rege o ISSQN em âmbito Nacional, combinado com o disposto no art. 239 da Lei Complementar nº 159/2013, a responsabilidade é, *a priori*, da pessoa que realizou a prestação do serviço, na condição de contribuinte do imposto. No entanto, conforme dispõe o *caput* do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003, o ente titular da competência tributária para exigir o imposto pode, mediante lei, atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa relacionada com fato gerador do imposto.

Além da citada previsão de atribuição de responsabilidade tributária, contida na norma geral do ISSQN, observa-se que a Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de tributo, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nestes termos, a Lei Complementar nº 159/2013, em seu art. 230, I, combinado com o art. 236, § 1º, atribuiu a responsabilidade tributária às autarquias municipais em relação ao ISSQN incidentes sobre os serviços tomados ou intermediados e sobre os serviços que forem contratados em seu nome, por meio de intermediários, formalmente autorizados.

Diante do exposto, na prestação do serviço de distribuição do Cartão Azul Digital, pela empresa credenciada, embora o contribuinte do imposto seja o distribuidor, a Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania, nos termos da legislação municipal, é responsável pelo crédito tributário do ISSQN incidente sobre o serviço de distribuição do CAD, realizado pelas empresas credenciadas para este fim.

No tocante à possibilidade da subcontratação de terceiros para realizar a distribuição dos CAD, destaca-se que, cada agente de distribuição terceirizado será o contribuinte do ISSQN da nova operação e o responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres municipais. No entanto, esta responsabilidade deixa de existir se a consulente, credenciada pela AMC, for eleita como substituta tributária, nos termos das normas dos art. 230 e 236, § 1º, da Lei Complementar nº 159/2013.

### **2.3 Da quantificação do ISSQN**

No tocante ao critério de determinação do *quantum* do ISSQN a pagar, em relação ao serviço de distribuição do CAD, observa-se que as normas definidoras da hipótese de incidência tributária do ISSQN estabelecem que o imposto devido por empresas, que não realizem prestação pessoal do serviço, é quantificado pelo método *ad valorem*, isto é, pelo preço do serviço e pela alíquota definida na legislação para a espécie de serviço.

Portanto, considerando que a base de cálculo do imposto para o tipo de serviço sob análise é o preço do serviço sem dedução (art. 7º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, *c/c* o art. 240, *caput*, da Lei Complementar nº 159/2013), na atividade de distribuição do CAD, o preço do serviço é quantia resultante da diferença entre o preço de venda do cartão digital de estacionamento e o valor pago para a AMC, quando da obtenção dos cartões digitais para

  
berts

**Finanças**

distribuição. Nestes termos, conforme dispõe o item 4.4, da Cláusula 4ª, do Termo de Credenciamento celebrado, a base de cálculo do ISSQN é de 20% (vinte por cento) do valor do CAD vendido por APP e de 25% (vinte e cinco por cento) do valor CAD vendido por meio de ponto de venda (PDV).

Do exposto, na emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) para os adquirentes do CAD, o valor a figurar no campo “valor do serviço” do documento eletrônico, nos termos do art. 705 do Regulamento do CTM, deve ser o valor total cobrado pelo CAD. E no campo “dedução da base de cálculo”, o valor da compra do cartão da AMC, para que seja tributada apenas a comissão relativa à distribuição, pelo ISSQN.

Quanto à alíquota aplicável sobre a base de cálculo do imposto, para fins de determinação do valor do crédito tributário do ISSQN incidente sobre o serviço de distribuição do CAD, nos termos do art. 245, III, da Lei Complementar nº 159/2013, ela é de 5% (cinco por cento).

Do exposto neste tópico, combinado com a constatação exposta no tópico precedente, o distribuidor deve pagar à AMC, além da quantia referente aos valores dos cartões, conforme definido na Cláusula 4ª do Termo de Credenciamento, a quantia referente ao ISSQN incidente sobre a remuneração do serviço de distribuição, prestado à AMC. E caso, ocorra a condição definida no item 4.5 da Cláusula 4ª, o contribuinte do imposto (distribuidor) poderá pleitear junto à Administração Tributária deste Município, a restituição da quantia paga a maior que a devida.

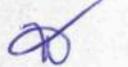
#### **2.4 Do Regime Especial de Emissão de NFS-e**

Conforme já exposto, a consultante também requer regime especial para emitir apenas uma nota fiscal de serviços por mês, relativamente a prestação do serviço de distribuição do Cartão Azul Digital, alegando o grande volume de transações mês, que estima gerar o volume de 90.000 (noventa mil) notas fiscais por mês.

Sobre este regime especial requerido, o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, prevê esta possibilidade nos artigos 778 a 781, estabelecendo que a concessão de regime especial para emissão de documentos fiscais é condicionada, dentre outros critérios, a manutenção dos instrumentos de controle das operações sujeitas à incidência do ISSQN, da arrecadação e da fiscalização tributária, visando mitigar o risco contra possível fraudes fiscais.

No tocante a emissão da nota fiscal de serviço, a legislação tributária municipal estabelece que ela deve ser emitida por ocasião da prestação do serviço, de forma individualizada para cada tomador do serviço, por meio do aplicativo ISS Fortaleza, disponibilizado por esta Secretaria na página eletrônica disponível no hiperlink <<http://iss.fortaleza.ce.gov.br>> ou por meio da conversão de lotes de Recibo Provisório de Serviços (RPS) emitidos em software próprio do prestador.

No caso em tela, a requerente propõe “[...] a substituição de todos os arquivos “RPS/NFS-e” ao final do Mês, por uma NFS-e”, sem que seja oferecido nenhum mecanismo adicional de


controle o faturamento. Apenas informa que o procedimento sumariza todo o volume de NFS-e no mês e conseqüentemente diminui a sobrecarga do sistema interno da Prefeitura.

Diante do exposto, em razão de o ISSQN relativo ao serviço de distribuição prestado pela requerente ser sujeito à retenção na fonte pelo tomador do serviço, não se vislumbra contradição entre o regime especial de emissão de NFS-e requerido e os princípios do interesse público, da impessoalidade, da moralidade e da eficiência e nem quanto à manutenção dos instrumentos de controle das operações sujeitas à incidência do ISSQN, da arrecadação e da fiscalização tributária, visando mitigar o risco contra possível fraudes fiscais.

### 3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos expostos, objetivamente, no tocante as questões formuladas pela consulente, esclarece-se que:

- (a) A atividade de distribuição do Cartão Azul Digital (CAD), nos termos do Termo de Credenciamento nº 06/2019 – AMC, é sujeita à incidência do ISSQN em razão de ela se subsumir à hipótese de incidência do imposto, prevista no subitem 10.10 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, transcrita na Lista de Serviços do Anexo I, da Lei complementar nº 159/2013;
- (b) O recolhimento do ISSQN incidente sobre o serviço de distribuição do CAD, pelas pessoas credenciadas, deve ser realizado pela Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania (AMC), em função de ela ter sido eleita substituta tributária do imposto, em relação aos serviços tomados, nos termos das normas previstas no art. 230, I, combinado com o art. 236, § 1º, da Lei Complementar nº 159/2013, devendo a tributação ser realizada conforme orientado no subitem 2.3 deste parecer;
- (c) A base de cálculo do ISSQN para o serviço de distribuição é o preço do serviço, que corresponde, *in casu*, ao valor resultante da diferença entre o preço de venda do cartão digital de estacionamento e o valor pago para a AMC, quando da obtenção dos cartões para distribuição. Podendo ser, nos termos do item 4.4, da Cláusula 4ª, do Termo de Credenciamento celebrado, 20% (vinte por cento) do valor do CAD vendido por APP ou 25% (vinte e cinco por cento) do valor CAD vendido por meio de ponto de venda (PDV).

Quanto à requisição de regime especial para emissão de apenas uma Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) por mês, este parecer é pelo DEFERIMENTO parcial do pedido, devendo a requerente emitir uma nota fiscal eletrônica, por cada aquisição de cartões para distribuição, para à Autarquia Municipal de Trânsito e Cidadania (AMC), pelo valor total de venda dos Cartões Azul Digital (CAD) adquiridos, deduzindo no campo “Deduções da base de cálculo” o valor pago para a AMC pela aquisição dos CAD e discriminando no campo “Discriminação dos Serviços” os detalhes da operação.

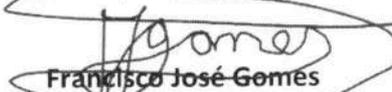
Em razão de o ISSQN incidente sobre a distribuição dos CAD ser de responsabilidade da comitente (AMC), além do valor a ser pago para ela, pelo valor da aquisição dos cartões, a requerente também pagará à AMC o valor do ISSQN incidente sobre a comissão de distribuição, referente a cada operação de aquisição, para que ela possa recolher a quantia aos cofres da Fazenda municipal.



O regime especial ora concedido é condicionado ao cumprimento das condições estabelecidas neste parecer e poderá ser, a qualquer tempo e a critério da Administração Tributária, alterado, suspenso ou extinto.

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

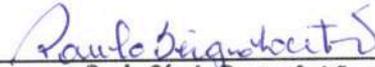
Fortaleza-CE, 16 de junho de 2021.

  
**Francisco José Gomes**  
Auditor de Tributos Municipais  
Mat. nº 45.119

#### DESPACHO DO GERENTE DA CEINT

1. Aprovo o presente parecer nos seus exatos termos.
2. Encaminhe-se ao Coordenador de Administração Tributária para apreciação.

Fortaleza-CE, 23/06/2021.



**Paulo Sérgio Dantas Leitão**  
Célula de Consultoria e Normas  
CECON

#### DESPACHO DO COORDENADOR DA CATRI

1. De acordo com os termos deste Parecer;
2. Nos termos do art. 499 do Regulamento do CTM, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015, encaminhe-se ao Secretário das Finanças para fins de conhecimento e providências.

Fortaleza-CE, 29/06/2021



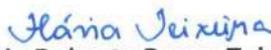
**Ney Lopes Barbosa Junior**  
Coordenador de Administração Tributária

#### DESPACHO DO SECRETÁRIO MUNICIPAL DAS FINANÇAS

1. Aprovo o parecer acima em seus termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada e, pelos motivos e fundamentos expostos, DEFIRO parcialmente o regime especial de emissão de NFS-e requerido, nos termos estabelecidos neste documento;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, 30/07/21

  
**Flávia Roberta Bruno Teixeira**  
Secretária Municipal das Finanças

  
Coordenadora Jurídica  
AS/JUR/SEFIN