

PARECER SEFIN/CATRI/CEINT Nº 2022/

PROCESSO Nº: GR 33935/2019

INTERESSADO: Transitar Engenharia e Consultoria Ltda. EPP

ASSUNTO: Consulta sobre tributação da distribuição de Cartão Azul Digital, pelo ISSQN

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.

1 RELATÓRIO

A **Transitar Engenharia e Consultoria Ltda. EPP**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ nº 10.216.982/0001-07 e no CPBS com o nº 235889-1, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária relativa ao termo de credenciamento celebrado entre a Autarquia Municipal de Transito (AMC) e a consulente (anexo aos autos), que trata de distribuição do Cartão Azul Digital (CAD), empregado no estacionamento rotativo das vias de Fortaleza, por meio do uso de tecnologia digital ou de pontos de venda.

Segundo a consulente, os esclarecimentos são relativos à tributação, pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), no tocante à possibilidade de ela realizar o recolhimento integral do ISSQN, na primeira distribuição dos CAD.

A consulente informa ainda, no documento da fl. 19, entender que a atividade realizada é de intermediação; que a AMC, por ser órgão público *[sic]* não emite nota fiscal; que, segundo o termo de credenciamento, é possível o repasse para terceiros realizarem o processo de intermediação; e que gostaria de saber como será a tributação do ISS na intermediação realizada por terceiros, se a tributação pode ocorrer apenas no início da cadeia de distribuição, de modo que o restante da cadeia fique desobrigado da incidência do imposto.

Anexos ao formulário de consulta, a consulente acostou cópias do comprovante de inscrição no CNPJ, do seu contrato social, do Termo de Credenciamento nº 04/2019 – AMC, da CNH do signatário e de um documento denominado “Histórico”, que aparenta ser o requerimento de consulta.

2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO

Conforme exposto, a consulta à Administração Tributária indaga como deve proceder com a tributação do serviço de distribuição Cartão Azul Digital, pelo ISSQN, no sentido de realizar o recolhimento integral do imposto no instante que for realizada a primeira distribuição. Em função do exposto, para identificar como se processa a atividade de tributação de uma determinada exação fiscal é necessário identificar os aspectos ou elementos da hipótese de incidência tributária, compreendendo os aspectos material, pessoal e quantitativo, que serão analisados na sequência.

2.1 Da natureza da atividade objeto do Termo de Credenciamento nº 04/2019 – AMC e da incidência do ISSQN

O Termo de Credenciamento nº 04/2019 – AMC, celebrado entre a Autarquia Municipal de Transito e Cidadania (AMC) e a consulente, com base no edital de Chamada Pública nº 06/2018, objetiva credenciar pessoas para realizar a distribuição do Cartão Azul Digital, *in verbis*:

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 delimitação 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 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.

Portanto, o objeto do requestado termo não se trata de mero contrato de intermediação, com a consulente afirma entender.

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. Tendo, 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 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 por ventura, 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.

Diferentemente do ICMS, que é um imposto não cumulativo, o ISSQN é cumulativo, incidindo em cascata em cada subcontratação do serviço, sem a possibilidade de haver a dedução do imposto pago na operação antecedente, do imposto gerado nas operações subsequentes. Com isso, quanto à indagação acerca da possibilidade da tributação do ISSQN apenas no início da cadeia, a resposta é negativa. Se houver a subcontratação de terceiros para realizar a distribuição dos CAD adquiridos pela credenciada, surge a possibilidade de nova incidência do imposto, quando da venda dos cartões pelo subcontratado e, conseqüentemente, nova obrigação tributária relativa ao imposto municipal *in casu*.

2.2 Da sujeição passiva do ISSQN

Quanto à pessoa apta a figurar no polo passivo da relação jurídica tributária oriunda da distribuição dos CAD, de acordo com o disposto no art. 5º, da Lei Complementar nº 116/2003, combinado com a norma do art. 239 da Lei Complementar nº 159/2013, a priori, é a pessoa que realizada 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 dúvida da consulente quanto à tributação do ISSQN pelo valor integral, no momento da primeira distribuição dos CAD, nos repasses para terceiros realizarem o processo de intermediação, esclarece que, conforme exposto no item precedente, quando houver uma terceira intermediação do objeto do contrato de distribuição do CAD, ocorre um novo fato gerador e surge uma nova obrigação tributária, cujo crédito decorrente deve pago pelo contribuinte ou pelo responsável tributário, conforme disposto nas normas municipais relativas à atribuição de responsabilidade tributária. Para este fim, será necessário verificar se a credenciada pela AMC, para realizar a distribuição do CAD, é substituta tributária, nos termos das normas dos art. 230 e 236, § 1º, da Lei Complementar nº 159/2013. Do contrário, cada agente de distribuição terceirizado será o contribuinte do ISSQN e, conseqüentemente, o responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres municipais.

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 do repasse dos cartões digitais para as empresas credenciadas. 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) sobre o

valor do CAD vendido por APP e de 25% (vinte e cinco por cento) do CAD vendido por meio de ponto de venda (PDV).

Em função do exposto, na emissão de cada 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 explicitado 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.

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), pactuada no Termo de Credenciamento nº 04/2019 – 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) Não é possível realizar o recolhimento do ISSQN incidente sobre a distribuição realizada por terceiros contratados pelas pessoas credenciadas apenas na primeira distribuição dos CAD, em razão de o imposto incidir em cascata em cada operação de prestação de serviço realizada;
- (c) 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;
- (d) Na hipótese de a pessoa credenciada junto à AMC, para realizar a distribuição do CAD, subcontratar terceiros para realizar a distribuição, o ISSQN dessa nova obrigação

Finanças

tributária deve ser recolhido, a princípio, pelo novo distribuir, que é o contribuinte do imposto. No entanto, se a empresa credenciada houver sido eleita substituta tributária, nos termos do art. 230, I, combinado com o art. 236, § 1º, da Lei Complementar nº 159/2013, o imposto deve ser recolhido por ela, sendo calculado nos moldes da venda inicial dos CAD, pela AMC, nos termos exposto no subitem 2.3 deste parecer.

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

Fortaleza, 21 de agosto de 2024.

FRANCISCO JOSE
GOMES:3186286131
5

Digitally signed by FRANCISCO
JOSE GOMES:31862861315
Date: 2024.08.21 13:30:30
-03'00'

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, __/__/__

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, __/__/__

DESPACHO DA SECRETÁRIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS

1. Aprovo o parecer acima em seus 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, __/__/__



Fortaleza
PREFEITURA

Finanças

Flávia Roberta Bruno Teixeira
Secretária Municipal das Finanças



Fortaleza
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número HUT6QFS9

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3624229 e código HUT6QFS9

ASSINADO POR:

FRANCISCO JOSE GOMES em 21/08/2024

PAULO LUIS MARTINS DE LIMA em 22/08/2024

PAULO SERGIO DANTAS LEITAO em 22/08/2024

FLAVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA em 26/08/2024