



PARECER SEI Nº 40/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. LAI – ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ENTES, ÓRGÃOS PÚBLICOS E TRIBUTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.

Consulta sobre a forma de retenção tributária nos contratos de prestação de serviço de intermediação e transporte.

Processo SEI nº 19973.100026/2019-04

I

1. A Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia, por intermédio da Nota Técnica nº 3348/2019-MP, de 20 de fevereiro de 2019 (Documento SEI nº 1849772), solicitou a manifestação jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da forma de retenção tributária, no âmbito dos Contratos Administrativos firmados pela Central de Compras e empresas de serviço de transporte para pessoal a serviço dos órgãos e entidades localizados no Distrito Federal e entorno, tendo sido encaminhado o expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

II

3. A Nota Técnica nº 3348/2019-MP se refere a dois certames efetuados e um em andamento para contratação de serviço de transporte para pessoal a serviço dos órgãos e entidades localizados no Distrito Federal e Entorno, tendo como ponto comum o desfazimento da frota própria.

4. O serviço de transporte para pessoal a serviço dos órgãos e entidades localizados no Distrito Federal e Entorno passou a ser disponibilizado por empresa capaz de desenvolver ou subcontratar o desenvolvimento de solução tecnológica que auxilie na intermediação entre motoristas e as demandas de serviços da Administração, contudo, por força de decisão do Tribunal de Contas da União nos Acórdãos nº 1.223/2017 e nº 771/2018 – TCU - Plenário, o objeto do segundo contrato foi o transporte terrestre para pessoal a serviço

dos órgãos e entidades localizados no Distrito Federal e Entorno, sendo facultado o agenciamento.

5. Acreditamos interessante consignar, ainda que não seja atribuição da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, nossa percepção quanto ao entendimento do Tribunal de Contas da União de que o propósito da decisão não era que o objeto fosse, necessariamente, transporte terrestre por meio (exclusivo) de táxi e por demanda, mas que fosse adotado o modelo mais eficiente para União, o que permitiria a escolha do objeto entre transporte ou agenciamento de transporte. Vejamos trechos das decisões:

ACÓRDÃO Nº 1223/2017 – TCU – Plenário

6. Entendi, naquela ocasião, que o órgão jurisdicionado, ao estabelecer a contratação do serviço de agenciamento de transporte terrestre dos servidores, empregados e colaboradores a serviço dos órgãos da Administração Pública Federal por meio (exclusivo) de táxi e por demanda, restringiu indevidamente a competitividade do certame, violando, em princípio, o disposto no inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 8.666/1993:

[...]

56. De todo o exposto, entendo que a Administração Pública, ao estabelecer a contratação do serviço de agenciamento de transporte terrestre dos servidores, empregados e colaboradores a serviço dos órgãos da Administração Pública Federal por meio (exclusivo) de táxi e por demanda, restringiu indevidamente a competitividade do certame, violando o disposto no inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 8.666/1993:

[...]

63. Seria o caso, inclusive, de a Administração Pública Federal analisar os modelos propostos e os resultados que vem sendo alcançados pela Prefeitura do Município de São Paulo e pelo Governo do Estado de São Paulo, os quais, recentemente, passaram a adotar o modelo de contratação de serviços de intermediação e agenciamento de transporte individual de passageiros por meio de aplicativo para smartphone e plataforma web, sem, contudo, restringir a prestação dos serviços à utilização dos táxis (cf. Decreto Municipal nº 57.605, de 15 de fevereiro de 2017 e Consulta Pública nº 1/2017 do Governo do Estado de São Paulo, publicado no Diário Oficial de 18 de maio de 2017).

[...]

9.3. determinar à Central de Compras do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, com fundamento no art. 250, II, c/c o art. 237, parágrafo único, ambos do Regimento Interno do TCU, que faça constar de seus próximos estudos preliminares, que vierem a fundamentar a aquisição de agenciamento de transporte terrestre dos servidores, empregados e colaboradores por demanda, os **Serviços de Transporte Individual Privado** de Passageiros Baseado em Tecnologia de Comunicação em Rede – STIP que estiverem em operação no Distrito Federal (Uber, Cabify etc.), bem como a avaliação dos riscos decorrentes da centralização dos serviços em um único fornecedor e sua sustentabilidade ao longo do tempo, levando em conta, por exemplo, as possíveis vantagens do parcelamento do objeto, a possibilidade de credenciamento de empresas agenciadoras de transporte individual de passageiros etc.;

ACÓRDÃO Nº 2350/2018 – TCU – Plenário

9.3. recomendar à Central de Compras do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão que analise a possibilidade da contratação dos serviços de transporte terrestre dos servidores, empregados e colaboradores a serviços dos órgãos da APF de forma emergencial, nos termos do disposto no art. 24, inciso IV, da Lei 8.666/1993, com cláusula resolutiva até o início da execução do contrato celebrado com a vencedora do Pregão Eletrônico 4/2018 e sem olvidar a necessidade de renegociação do preço atualmente praticado considerando os novos valores obtidos no referido certame, tendo em vista a sua natureza de serviço essencial e que não pode sofrer solução de continuidade;

6. Assim, após contextualizar as duas contratações já realizadas e expor o provável objeto da próxima contratação, foram tecidos os seguintes questionamentos quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN:

- 22.1. A base de cálculo para o pagamento do ISS deve continuar sendo a taxa de agenciamento ou deve ser o valor total do serviço, uma vez que a descrição do objeto foi alterada (embora a essência do serviço como intermediação/agenciamento de serviços de transporte por meio de recursos tecnológicos tenha permanecido)?
- 22.2. Quando a empresa não for sediada no Distrito Federal, como é o caso da Meia Bandeirada, a alíquota do ISS deve seguir a legislação do município em que se situa a sede ou a legislação do Distrito Federal, onde o serviço é prestado?
- 22.3. No caso de empresas não enquadradas na Lei nº 123, de 2006 (Simples Nacional), a Central de Compras deve efetuar alguma outra retenção, na Nota Fiscal além do ISS? Se a resposta for positiva, quais seriam os tributos, neste caso?
- 22.4. A sistemática de emissão de Nota Fiscal sobre o serviço de agenciamento/intermediação da empresa de STIP e nota de débito para os repasses aos motoristas, em contratos com pessoas jurídicas, é legalmente válida? A Administração Pública pode adotar essa prática? E quanto a Nota Fiscal emitida com valor zerado?

7. Após contato telefônico com a Chefe de Gabinete da Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia ficou esclarecido que as definições envolvem a própria modelagem da contratação que se pretende realizar e a necessidade de resposta com a maior brevidade possível, razão pela qual avaliaremos os questionamentos com enfoque nas múltiplas possibilidades legais apresentadas, mas sem adentrar em detalhamentos.

III

8. O primeiro aspecto para o qual chamamos atenção é a responsabilidade da União enquanto fonte pagadora, uma vez que a imunidade tributária recíproca não se destina a reduzir os custos das transações comerciais que envolvem os entes políticos, como exposto no Parecer PGFN/CAT 656/2016.

9. A responsabilidade pela antecipação do pagamento do tributo, além da previsão específica para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, precisa respeitar os ditames do art. 150, § 7º da Constituição Federal, ou seja, precisa ser definida por lei e é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 593.849.

10. **N o processo em andamento o objeto, no momento, é a contratação de transporte terrestre** dos servidores, empregados e colaboradores a serviço dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal – APF, por demanda e no âmbito do Distrito Federal – DF, sendo possível o atendimento do objeto por agenciamento de serviço de táxi ou transporte individual.

11. Em geral, desde que ausentes os pressupostos legais da relação de emprego (subordinação jurídica, pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade), as empresas que realizam intermediação por aplicativo não são empregadoras do pessoal que realiza o serviço, mas apenas parceiros na prestação de um serviço, assim como uma agência de viagens de avião não é empregadora da empresa aérea ou uma empresa de entrega por aplicativo não é empregadora dos supermercados ou restaurantes.

12. O serviço prestado à União seria de transporte, atraindo a previsão do art. 3º, inciso XIX, item 16.02 da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, razão pela qual o sujeito ativo do ISSQN seria o do local em que for realizado o transporte municipal, portanto, no caso do serviço prestado no Distrito Federal, o pagamento de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN é regido pela legislação do Distrito Federal.

13. No âmbito do Distrito Federal a substituição tributária está prevista na Lei nº 294, de 21 de julho de 1992, de forma genérica a abranger os serviços descritos no Decreto-Lei nº 82, de 26 de dezembro de 1996. A regulamentação consta no art. 8º, § 4º do Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005 e pelo art. 1º da Portaria nº 57/2012. Desse modo, caso o serviço seja de transporte, necessariamente deve ocorrer retenção na fonte para o Distrito Federal.

14. Na primeira contratação o objeto foi o serviço de agenciamento de transporte terrestre dos servidores, empregados e colaboradores a serviços dos órgãos da Administração Pública Federal – APF direta,

por meio de táxi e por demanda, no âmbito do DF e entorno. A empresa não se obrigou a prestar o serviço de transporte diretamente, mas **agenciar viagens dentro do município**, o que se adequaria mais a previsão do item 9.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116, de 2003, portanto, **o imposto é devido no local do estabelecimento ou domicílio do prestador**, consoante descrito no art. 3º da referida Lei Complementar.

15. Vale ressaltar que na solução de consulta nº 6/2017, publicada no DODF nº 83, de 03/05/2017, pg 5 e 6, o Distrito Federal reconheceu que as empresas que disponibilizam e operam aplicativos *on-line*, que conectam passageiros a prestadores privados, atuam no ramo de agenciamento de viagens, o que é diferente de prestar o serviço de transporte.

16. Porém, a mesma consulta acima mencionada definiu que na situação em que a empresa agenciadora se compromete a realizar o serviço de transporte temos uma situação em que o contratado assume o risco do negócio em nome próprio e não de terceiros. Quando do pagamento dos serviços contratados, este ocorre, de modo integral, em nome do licitante contratado, independentemente de haver ou não, posteriormente, repasse de valores a terceiros.

17. Na hipótese de termos como objeto a contratação do serviço de transporte, não se aplica a Súmula 324 do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que o serviço não seria a intermediação, mas o próprio serviço de transporte. Dessa forma a base de cálculo seria o valor integral do contrato de transporte.

18. Quando o objeto do contrato for apenas o serviço de intermediação, a base de cálculo do ISSQN, para fins de retenção do tributo, será apenas o valor da comissão cobrada pela empresa agenciadora. Vale ressaltar que na Declaração de ineficácia de consulta Surec/DF nº 25/2011, publicada no DODF de 19/01/2012, ficou consignado que a retenção do imposto não se aplica nas hipóteses previstas no § 1º do art. 8º do RISS e ainda, quando o contribuinte se enquadrar como profissional autônomo, nos termos do art. 61 do RISS, não listado no art. 62 daquele regulamento, em razão de nessa última hipótese estar o profissional isento do imposto e dispensado de inscrição no CF/DF, nos termos do art. 3º inciso III do Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005.

19. Em síntese, no caso do objeto contratado ser o transporte no Distrito Federal, a base de cálculo é o valor integral pago pelo serviço, mas na hipótese de termos como objeto apenas a intermediação do transporte a base fica reduzida ao valor pago pelo agenciamento, tornando menor a carga tributária, uma vez que o valor pago pelo transporte é isento quando prestado por profissional autônomo nos termos da legislação do DF.

20. Assim como no caso da base de cálculo, o sujeito ativo do ISSQN vai variar conforme o objeto do contrato, no caso de termos o serviço de transporte a legislação aplicável é integralmente do Distrito Federal, mas caso o objeto seja o agenciamento o sujeito ativo será no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador para os valores relativos ao agenciamento e o Distrito Federal para o serviço de transporte. Vale lembrar que no caso do serviço prestado por profissionais autônomos há isenção na legislação do Distrito Federal, por consequência, não há obrigação de retenção do ISSQN.

21. Bem mais simples é a questão da retenção na fonte apresentada no item 22.3 da Nota Técnica nº 3348/2019-MP, de 20 de fevereiro de 2019 (Documento SEI nº 1849772), quanto aos demais tributos que devem ser retidos quando da contratação por órgãos públicos em relação a pessoas jurídicas não optantes pelo Simples.

22. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 64, estabelece a obrigação para os órgãos públicos da administração federal a responsabilidade pela retenção na fonte de diversos tributos, como podemos observar na transcrição do dispositivo:

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pela fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como

antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pela percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

§ 6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.

§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

23. Os detalhamentos quanto aos procedimentos relativos à retenção determinada pela legislação podem ser encontrados na Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012, bem como podem ser verificados junto à Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela gestão da arrecadação dos tributos federais.

24. Finalmente, quanto ao último questionamento apresentado pela Nota Técnica nº 3348/2019-MP, de 20 de fevereiro de 2019, é possível afirmar que, para o Governo do Distrito Federal, não é necessária a emissão de Nota Fiscal sobre o serviço de transporte agenciado pelas empresas de STIP, mas apenas é necessária a nota do agenciamento como pode ser observado nos itens 9. e 10. da consulta nº 6/2017, publicada no DODF nº 83, de 03/05/2017, pg 5 e 6.

IV

25. Dessa forma, em face dos argumentos expostos ao longo do presente Parecer, respondendo objetivamente aos questionamentos apresentados, entendemos que:

a) a base de cálculo, caso seja adotado como objeto o serviço de transporte, será o valor integral do contrato, sendo reduzida caso o objeto seja apenas a intermediação, uma vez que a parte relativa ao transporte goza de isenção pela legislação do Distrito Federal quando prestado por autônomos;

b) caso seja adotado como objeto o serviço de transporte, a legislação aplicável é integralmente do Distrito Federal, mas se o objeto for o serviço de intermediação, a legislação aplicável quanto ao serviço será no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador;

c) além da retenção do ISSQN, aplicam-se as retenções previstas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja regulação consta da Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012;

d) para o Governo do Distrito Federal é possível a realização de contrato de transporte ou agenciamento, não sendo necessária a emissão de Nota Fiscal sobre o serviço de transporte agenciado pelas empresas de STIP, mas apenas para o agenciamento, como pode ser observado na consulta nº 6/2017, publicada no DODF nº 83, de 03/05/2017.

26. Finalmente, propomos que o presente parecer seja encaminhado à Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia, para conhecimento e adoção das providências que entender cabíveis.

À consideração.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 20 de março de 2019.

Documento assinado eletronicamente
ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA
Procurador da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/03/2019, às 16:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1964044** e o código CRC **1C8B89AA**.



DESPACHO

Processo nº 19973.100026/2019-04

1. Aprovo o Parecer SEI nº 40/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.
2. Encaminhe-se à Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia.

Brasília, em 21 de março de 2019.

MARIO AUGUSTO CARBONI

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituto



Documento assinado eletronicamente por **Mario Augusto Carboni, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituto(a)**, em 21/03/2019, às 19:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1972892** e o código CRC **4E246086**.