Das Hipóteses de Retenção do ISS Paulistano Previstas na Lei nº 13.701/2003, Relativamente aos Serviços de Gerenciamento de Riscos e Atividades Afins

Da Consulta

A sociedade empresarial ABC Ltda., pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, conforme documento que nos fora encaminhado, dirigiu-nos indagação acerca da Lei Municipal de São Paulo, sob nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, relativamente à interpretação que deve ser dispensada às normas prescritas nos arts. 3º, inciso XIV, e 9º, inciso II, respectivamente.

A propósito, assim o faz em razão de que os citados dispositivos legais dispõem regras pelas quais, desde 1º de janeiro de 2004, os tomadores de seus serviços ficaram responsáveis pelo recolhimento de eventual Imposto sobre Serviços devido ao Município de São Paulo, Capital. Desta feita, ao nos indagar acerca da interpretação que deve ser dispensada àqueles dispositivos, está a Consulente a vislumbrar se desde o início de 2004, estará ela sujeita a retenções do ISS instituído por aquele Município.

Para que possamos proceder nossas considerações acerca das indagações formuladas, a Consulente nos encaminha, anexos à sua consulta, cópia de seu Contrato Social e demais atos societários pertinentes, bem como cópia de notas fiscais expedidas por todos os seus estabelecimentos, tendo como destinatários/beneficiários pessoas jurídicas que se encontram sediadas e domiciliadas em São Paulo, Capital.

Adiantamos que em razão dos documentos fiscais que foram expedidos pela Consulente, assim como diante das disposições contratuais de seu Ato Societário Consolidado, constatamos que a mesma encontra-se atualmente sediada na Cidade de Londrina, Estado do Paraná, possuindo filial na Cidade de Presidente Prudente, Estado de São Paulo.

Diante dos documentos que nos foram entregues, bem como da indagação nos ofertada, é o seguinte o nosso

PARECER.

I. Introdução

No dia 24 de dezembro de 2003, a ex-Prefeita do Município de São Paulo, Capital, promulgou a Lei Municipal nº 13.701/2003, pela qual, diante da Lei Complementar federal nº 116, publicada no Diário Oficial da União de 1º de agosto de 2003, alterou a legislação municipal do Imposto sobre Serviços (ISS), adequando-a às novas disposições basilares, contidas na Lei Complementar federal citada, e aos interesses daquele Município.

Desta feita, aquela legislação prescreve, em seu art. 1º, as hipóteses de incidência da exação tributária em comento, fixando-as com o seguinte texto¹:

“Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua atividade preponderante do prestador:

1 - Serviços de informática e congêneres.

(...)

1.05 - Licenciamento ou **cessão de direito de uso de programas de computação;**

(...)

2 - Serviços de pesquisa e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 - **Serviços de pesquisa e desenvolvimento de qualquer natureza.**

(...)

¹ A norma legal reproduzida encontra-se voltada exclusivamente para as atividades atinentes àquelas atualmente prestadas pela Consulente, quais sejam, gerenciamento de riscos e atividades afins.

11 - Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

(...)

11.02 - Vigilância, segurança ou **monitoramento de bens e pessoas**.

(...)

17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 - **Assessoria ou consultoria de qualquer natureza**, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, **pesquisa, coleta**, compilação e **fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares**.

(...)

18 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros, prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - **Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros, prevenção e gerência de riscos seguráveis** e congêneres.

(...)

§ 4º - A incidência do imposto independe:

I - da denominação dada ao serviço prestado;

II - da existência de estabelecimento fixo;

III - do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas à atividade, sem prejuízo das cominações cabíveis;

IV - do resultado financeiro obtido;

V - do pagamento pelos serviços prestados.”

(Os grifos não constam do original.)

Diante do exposto, portanto, percebe-se que a grande maioria dos serviços prestados pela Consulente, relativos à atividade global de gerenciamento de riscos, encontra-se elencada dentre os itens da lista de serviços a serem tributados pelo Município de São Paulo, Capital.

Ora, mas por que a Consulente tem que se preocupar com a legislação do ISS do Município de São Paulo, Capital, se a mesma se encontra sediada em Londrina, Estado do Paraná, com filial em Presidente Prudente, Estado de São Paulo?

A questão é pertinente; assim, havemos de esclarecê-la, pois, conforme exposto a seguir, é possível que alguns de seus clientes, baseados na legislação paulistana em referência, queiram fazer com que a Consulente recolha ISS no Município de São Paulo. Senão vejamos.

II. Do Local da Tributação do ISS - Do Local da Prestação do Serviço

De acordo com o que dispõe a Constituição Federal, compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços, definidos em lei complementar, não tributados pelo ICMS, nos termos em que estabelece seu art. 156, inciso III².

Diante da norma citada, a indagação que faz a Consulente e que muito tem sido postulada no Poder Judiciário consiste em saber quem é o sujeito ativo do ISS devido em razão de cada serviço prestado, e, por conseqüência, onde se considera prestado o serviço. Isto, a propósito, porque a

² O art. 156, inciso III, da Constituição Federal prescreve a seguinte norma:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

doutrina³ e a jurisprudência⁴ têm firmado entendimento, previamente à promulgação da Lei Complementar federal nº 116/2003, pelo qual o ISS deve ser recolhido no local onde o serviço é efetivamente prestado, em razão do princípio da autonomia dos Municípios, consagrado no art. 1º, combinado com os arts. 18 e 29, todos da Constituição Federal.

Ocorre, porém, que diante da interpretação acima indicada, instaurou-se um enorme conflito de competência⁵ entre os Municípios, posto que o prestador de serviço, uma vez domiciliado em Município diverso daquele no qual fora executado o serviço dele tomado, ficava obrigado a recolher duplamente o ISS, tanto em sua cidade natal quanto na cidade onde o serviço era prestado⁶.

Foi vislumbrando tal situação de *bis in idem* do ISS que o legislador pátrio promulgou a Lei Complementar nº 116/2003, pela qual estabeleceu que apenas em determinados casos, devidamente previstos naquele instrumento normativo, é que o ISS torna-se devido a pessoa política diversa daquela na qual se encontra estabelecido o prestador do serviço⁷. É o que se depreende da norma prescrita no art. 3º daquela Lei Complementar federal⁸, *in verbis*:

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

(...)

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

(Os grifos não constam do original.)

Do exposto, percebe-se que o legislador federal, ao disciplinar o novo regramento geral do ISS, elencou, dentre os serviços prestados pela Consulente, que apenas os descritos no item 11.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 devem ser tributados em local diverso daquele onde a Consulente possui seu(s) estabelecimento(s).

Ora, uma vez que a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é idêntica àquela reproduzida no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701/2003, do Município de São Paulo, relativamente aos serviços relacionados no tópico I. acima, não restam dúvidas de que apenas os serviços de monitoramento de bens e pessoas, prestados pela Consulente, devem ser tributados no local em que estiverem localizados ou domiciliados os “objetos” monitorados. Assim, uma vez estando o bem localizado ou a pessoa domiciliada no Município de São Paulo, caberá a esta pessoa política o direito de perceber o imposto incidente sobre o serviço executado pela Consulente.

³ Neste sentido, dentre outros, manifesta-se Aires Fernandino Barreto, em artigo intitulado “ISS – conflitos de competência. Tributação de serviços e as decisões do STJ” (*in* Revista dialética de direito tributário, vol. 60. São Paulo: Dialética, set-2000, p. 07-16).

⁴ Vide decisões proferidas no REsp nº 302.330/MG, no REsp nº 252.114/PR e no REsp nº 54.002/PE, todas emanadas no Superior Tribunal de Justiça.

⁵ Já nos manifestamos acerca da matéria aventada, quando figuramo-nos contrários ao fato de que existe “guerra fiscal” entre os Municípios, fruto das diferentes alíquotas de ISS vigentes e aplicáveis segundo a legislação local. Para tanto, vide nosso artigo intitulado “Imposto sobre Serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02” (*in* Revista dialética de direito tributário, vol. 91. São Paulo: Dialética, abr-2003, p. 07-23).

⁶ Tributação esta normalmente levada a termo mediante a utilização do instituto da retenção na fonte, a ser procedida pelo tomador do serviço, caracterizadora da hipótese de *bis in idem*.

⁷ Neste ponto, enalteçemos que não é objetivo estarmos a nos manifestar acerca da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade das normas prescritas no art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, em especial em face do princípio da autonomia dos Municípios, ao qual nos referimos em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário (“Imposto sobre Serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02”, vol. 91. São Paulo: Dialética, abr-2003, p. 07-23).

⁸ Reproduzimos apenas os dispositivos que prescrevem normas que se relacionam com os serviços atualmente prestados pela Consulente, dispostos no tópico I. do presente.

Neste sentido, a propósito, reconhece a Lei nº 13.701/2003, quando assim prescreve norma em seu art. 3º:

“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 prestador, exceto nas hipóteses quando **o Imposto será devido no local:**

(...)

XIV - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista do caput do artigo 1º;”

(Os grifos não constam do original.)

Assim sendo, sempre que a Consulente estiver a prestar, desde 1º de janeiro de 2004⁹, os serviços elencados no item 11.02 da Lei Municipal de São Paulo nº 13.701/2003 (monitoramento de bens situados e pessoas domiciliadas naquela Capital), o ISS devido em face de sua subsunção à norma do art. 1º anteriormente reproduzido deverá ser recolhido naquele Município, ainda que a Consulente se encontre domiciliada em Londrina/PR ou em Presidente Prudente/SP, não sendo admitido que a exação tributária seja exigida por qualquer outro Município, inclusive por estes, sob pena de se infringir a Lei Complementar nº 116/2003.

Nesta hipótese, aliás, **o ISS devido naquela Capital poderá ser de responsabilidade do tomador do serviço, desde que este esteja domiciliado em São Paulo, Capital, e o serviço seja prestado no território municipal daquela Cidade**, nos termos em que dispõe o art. 9º, inciso II, da Lei Municipal nº 13.701/2003, *in verbis*:

“Art. 9º. São responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

(...)

II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, **quando tomarem ou intermediarem os serviços:**

a) descritos nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.17, 11.02, 17.05 e 17.09 da lista do caput do artigo 1º, a elas prestados dentro do território do Município de São Paulo;”

(Os grifos não constam do original.)

Portanto, não sendo o tomador do serviço uma pessoa jurídica, ou não vindo a Consulente a prestar os serviços no território municipal da Cidade de São Paulo, a mesma não ficará sujeita à hipótese de sofrer a retenção do ISS paulistano na fonte, responsabilizando-se, então, apenas, por seu recolhimento àquela pessoa política, nos termos e prazos fixados pela legislação municipal em referência.

Quanto aos demais serviços prestados pela Consulente, destacamos que os mesmos jamais deverão ser tributados, pelo ISS, no Município de São Paulo, segundo dispõe a Lei nº 13.701/2003. Isto, a propósito, pelo fato de que os demais serviços devem ser tributados, segundo a legislação em referência, no local do estabelecimento do prestador do serviço ou, na falta deste, no domicílio do prestador, que será, sempre, Londrina/PR ou Presidente Prudente/SP¹⁰.

⁹ Este prazo é fruto da análise do art. 25 da Lei Municipal de São Paulo nº 13.701/2003.

¹⁰ Esta hipótese só se modificará caso a Consulente venha, em determinado momento, prestar seus serviços na própria Capital daquele Estado. Nestes casos, inclusive, não só os serviços prestados em seu estabelecimento da Capital serão tributados naquele Município, como os serviços de gerenciamento de riscos seguráveis, desde que contratados ou intermediados por sociedades seguradoras estabelecidas em São Paulo, Capital, serão exigidos e retidos na fonte pelas citadas instituições, nos termos do art. 9º, inciso IV, alínea ‘c’, da Lei nº 13.701/2003.

III. Da Hipótese de os Serviços serem Prestados em dois Municípios ou Mais

Questão interessante, relativamente aos serviços que possam ser prestados pela Consulente, consiste no fato de que os mesmos são, em geral, prestados em dois ou mais Municípios, posto que o serviço de monitoramento e, principalmente, o de gerenciamento de riscos seguráveis, perfazem-se por satélites e serviços de comunicação, abrangendo a totalidade do território nacional, o que permite que sejam operacionalizados do(s) estabelecimento(s) da Consulente.

Nesta hipótese, há de se esclarecer se a mesma deve vir a sofrer a retenção na fonte do ISS, nos termos em que dispõe o art. 3º, inciso XIV, combinado com o art. 9º, inciso II, alínea 'a', ambos da Lei Municipal nº 13.701/2003, anteriormente reproduzidos. Senão vejamos.

Ao tratar de assunto semelhante, Marco Aurélio Greco¹¹ assim se manifestou sobre a dificuldade do tema:

“O satélite não se submete a fronteiras. Já existem equipamentos que uma pessoa da Terra se conecta diretamente com o satélite através de equipamentos celulares pelos quais o usuário telefona sem passar por uma retransmissora fisicamente localizada na Terra. A pessoa pode estar no meio do mar, conectando-se com um satélite, e prestando um serviço, auferindo uma renda etc. Essa pessoa poderá prestar determinado serviço via satélite e o cliente pagar num terceiro país, e, eventualmente, não resultar sujeito ao alcance nem da legislação brasileira, nem daquela onde se encontra o cliente, nem do País de nacionalidade do prestador.”

Percebe-se, portanto, nas palavras do consagrado tributarista, que a dificuldade de se estabelecer o local onde o serviço é prestado, inclusive nas hipóteses dos serviços prestados pela Consulente, é flagrante. No mesmo sentido manifesta-se Aires Fernandino Barreto, ao comentar as decisões emanadas no Superior Tribunal de Justiça, quando afirma que haverá aquele Tribunal de enfrentar tema de maior dificuldade quando a definição do local da prestação do serviço voltar-se para atividades cujo desenvolvimento se perfaça diretamente do estabelecimento do prestador do serviço¹².

Ocorre, porém, que diante da indagação a nós apresentada, devemos esclarecer se há ou não a subsunção da Consulente à hipótese de retenção do ISS paulistano nos casos em que os serviços são prestados via satélite e/ou por comunicação, monitorando-se bens e pessoas e executando atividades de gerenciamento de riscos seguráveis, ao mesmo tempo, em dois ou mais estabelecimentos sediados em diferentes Municípios.

Para tanto, havemos de esclarecer que o aspecto espacial, pertinente à regra-matriz de incidência de qualquer tributo, deve ser analisado sob o manto das lições de Paulo de Barros Carvalho¹³, reproduzidas a seguir:

“Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, (...). Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. (...), **haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.**

(...).

Acreditamos que os elementos indicados na condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de colaboração do critério espacial da respectiva hipótese de incidência:

¹¹ “Comércio exterior e novas realidades – problemas emergentes”, in Revista dialética de direito tributário, vol. 44 (São Paulo: Dialética, 1999, p. 124).

¹² “ISS – conflitos de competência. Tributação de serviços e as decisões do STJ” (in Revista dialética de direito tributário, vol. 60. São Paulo: Dialética, set-2000, p. 07-16).

¹³ “Curso de direito tributário”. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 256-258.

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipóteses em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipóteses de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens imóveis (...) incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.”

(Os grifos não constam do original.)

Percebe-se, portanto, que o critério espacial da regra-matriz do ISS é definido genericamente. Sendo assim, em razão da generalidade da norma, deve o intérprete definir o local de onde se irradiam os fatos que se subsumem às normas de tributação daquela exação.

Pensamos, pois, que relativamente aos serviços prestados em dois ou mais Municípios, o critério a ser utilizado para se definir o local da prestação do serviço deve atender a aspectos específicos. Com relação a tais fatos, demonstramos, a seguir, entendimento emanado no Superior Tribunal de Justiça, pelo qual se estabeleceram os critérios de definição do aspecto espacial da norma, em hipótese semelhante:

“ISS – Incidência – Local da operação. Havendo preponderância na prestação de serviços no Município de Santos, à respectiva Municipalidade é que cabia recolher o tributo e não à de São Bernardo do Campo, onde se situa a filial da autora.

Recurso improvido.”

(REsp nº 39.554-2/SP, STJ, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, un., j. 29.11.93, DJU de 21.02.94, p. 2136.)

(Os grifos não constam do original.)

Ante o exposto, pode-se dizer que uma vez que os serviços da Consulente são prestados por meio da utilização de satélites e de serviços de comunicação, o ISS será devido ao Município onde se localiza seu estabelecimento em que os serviços são executados com maior preponderância. Neste sentido, inclusive, manifesta-se José Eduardo Soares de Melo¹⁴.

Por tal motivo, acreditamos que a carga tributária do ISS deve se perfazer em relação ao Município em que se encontra estabelecida a maior preponderância dos serviços contratados; por conseguinte, ainda que o tomador do serviço encontre-se estabelecido e domiciliado em São Paulo, Capital, a Consulente não se submeterá à incidência, na fonte, do ISS paulistano¹⁵, nos termos da Lei Municipal nº 13.701/2003.

Este entendimento, aliás, encontra-se corroborado com a melhor doutrina pátria, pois que, também destacamos, o serviço somente se materializa quando encerrado, fato este que se dá quando a Sociedade deixa de utilizar, de seus estabelecimentos operacionais, os satélites e os serviços de comunicação utilizados para o monitoramento de bens e pessoas e para o gerenciamento de riscos seguráveis.

¹⁴ “Aspectos teóricos e práticos do ISS”. São Paulo: Dialética, 2000, p. 113.

¹⁵ Destacamos, porém, que **caso a Consulente venha a possuir estabelecimento operacional de fato no Município de São Paulo, Capital**, a mesma deverá atentar para o local onde, proporcionalmente, haja maior preponderância para a prestação de seus serviços, sofrendo a incidência do ISS, portanto, nesta Municipalidade.

Porém, havemos de destacar que os entendimentos manifestados **neste tópico** podem vir a não ser reconhecidos pelos Tribunais Superiores, em que pesem fundados na jurisprudência pátria, bem como em conteúdo jurídico de larga escala e oriundo da melhor doutrina nacional.

IV. Conclusão

Diante do exposto, podemos concluir que a Consulente, desde 1º de janeiro de 2004, somente poderá ser tributada pelo ISS, no Município de São Paulo, Capital, de acordo com a Lei nº 13.701/2003¹⁶, caso venha a prestar serviços de monitoramento de bens e pessoas localizados e domiciliadas naquela Cidade.

Ademais, nestas hipóteses, **a retenção na fonte do ISS somente será efetuada caso o serviço seja prestado a ou intermediado por pessoa jurídica e seja executado no território do Município de São Paulo, Capital**, ou, se executado em mais de um Município, se prevalecer a preponderância da prestação naquela Cidade.

Quanto aos demais serviços atualmente executados pela Sociedade, a exigência daquele imposto somente ocorrerá, de acordo com a Lei Municipal de São Paulo nº 13.701/2003, caso a Sociedade passe a prestar seus serviços em estabelecimento sediado naquele Município, seja ele de direito ou de fato, devendo aqui ser observadas as ressalvas do tópico III. acima.

Este é o nosso parecer.

¹⁶ Admitir qualquer outra possibilidade de exigibilidade do ISS paulistano, bem como de sua retenção na fonte, sob formas diversas das acima indicadas, em relação aos serviços prestados pela Consulente, consiste em ampla e completa violação ao princípio da estrita legalidade tributária, em face da Lei Municipal nº 13.701/2003, promulgada pelo Município de São Paulo, nos termos em que dispõe o art. 150, I, da Constituição Federal.