

# **RETENÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA: NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DO TOMADOR PAULISTA PELOS SERVIÇOS DO PRESTADOR CARIOCA E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA VIOLAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/03**

**Leonardo Freitas de Moraes e Castro**

## **I. Situação fática**

É muito comum que as agências de publicidade e propaganda, na maior parte sediadas nos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, sofram com a retenção do Imposto sobre Serviços (ISS) quando a relação entre prestador (agências) e cliente envolve esses dois Municípios.

Diante desse cenário, o cliente sediado no Município de São Paulo (“Cliente Paulista”) fica obrigado, nos termos da legislação vigente no Município paulista, a efetuar a retenção do ISS sobre os pagamentos a serem realizados para as agências de publicidades (prestadora dos serviços) sediadas no Município do Rio de Janeiro (“Prestador Carioca”).

Todavia, tem havido certa confusão quando da alegação, por parte do Cliente Paulista, da obrigatoriedade dessa retenção do ISS, especificamente com relação à natureza jurídica dessa imposição legal.

Algumas das agências de publicidade e propaganda cariocas (Prestadores Cariocas) têm destacado que o fundamento legal utilizado pelos Clientes Paulistas para reter o ISS sobre o preço dos serviços

ao Prestador Carioca é o fato de a agência ser uma sociedade prestadora de serviços sediada em outro Município que não o de São Paulo sem o devido cadastro (i.e., não cadastrada como prestador externo perante a Prefeitura do Município de São Paulo).

Pragmaticamente, o Cliente Paulista usualmente alega que está obrigado a realizar a retenção do ISS, em favor do Município de São Paulo, por força da existência dessa responsabilidade tributária da fonte pagadora imposta pela lei municipal paulistana. Como regra geral, a retenção é feita sob a alíquota de 5% e, portanto, implica o desconto de 5% sob o valor bruto dos pagamentos a serem feitos ao Prestador Carioca, reduzindo os valores a serem recebidos por este último.

Nesse sentido, os clientes paulistas, em grande parte das vezes, entendem que o serviço prestado pela agência carioca deve ser qualificado sob o código de serviços **10.08** (*“Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”*).

Todavia, os prestadores cariocas usualmente emitem a Nota Fiscal de Serviços (“NF”) com código distinto, notadamente o código **17.06** (*“Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”*).

Diante desse cenário fático corriqueiro na indústria de publicidade, propaganda e marketing, envolvendo dois dos Municípios em que estão sediadas as maiores agências e os principais clientes, teceremos nossos comentários sobre tais aspectos tributários, que impactam consideravelmente o dia a dia desses prestadores e de seus clientes.

## II. Retenção de ISS para prestadores não inscritos no cadastro do Município de São Paulo (responsabilidade tributária formal)

Inicialmente, convém ressaltar que, desde a publicação da Lei Municipal de São Paulo n. 14.042/05, foi instituída a obrigatoriedade de cadastramento de empresas prestadoras de serviços situadas fora da cidade de São Paulo, sob pena de retenção, por parte do tomador (sediado em São Paulo), do ISS sobre o preço dos serviços a ser pago para o prestador externo (i.e., sediado fora de São Paulo). Assim, o artigo 2º da referida lei incluiu o artigo 9º-A na Lei n. 13.701/03, cuja redação é a seguinte:

Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

§1º Excetuam-se do disposto no “caput” deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

**§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o “caput” deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.**

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo. (g.n.)

O Decreto Municipal SP n. 53.151/12 (“RISS/SP”), em seu art. 6º, XIV, regulamentou tal dispositivo sobre a retenção do ISS para pagamentos de serviços por tomadores sediados em São Paulo para prestadores não inscritos no cadastro junto a Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo (“Cadastro de Prestadores de Outros Municípios”<sup>1</sup>), realizado pela internet. As questões especificamente relativas ao cadastramento do prestador sediado fora de São Paulo é tratada no art. 69 do RISS/SP. Vejamos ambos, *in verbis*:

**Art. 6º.** São responsáveis pelo pagamento do Imposto, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

(...)

XIV - **as pessoas jurídicas**, ainda que ímunes ou isentas, quando **tomarem ou intermediarem os serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento, executados por prestadores de serviços** que emitam nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, **não inscritos no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios mencionado no artigo 69 deste regulamento.**

(...)

---

1. Cumpre notar que o “Cadastro de Prestadores de Outros Municípios” trata dos prestadores de serviços que não são contribuintes do ISS no Município de São Paulo, por ausência de territorialidade material para tal imposição, sendo norma que afeta os responsáveis tributários. Já o “Cadastro de Contribuintes Mobiliários” – “CCM” trata dos contribuintes do ISS no Município de São Paulo, i.e., prestadores sujeitos à jurisdição do referido Município. São, portanto, cadastros distintos, para situações distintas.

**Art. 69. O prestador de serviços que emitir nota fiscal** ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, **para tomador estabelecido no Município de São Paulo**, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a **10**, 13 a 15, **17** (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento, **fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro**, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 1º. Excetuam-se do disposto no “caput” deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º. A inscrição no cadastro não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preços públicos.

§ 3º. **A solicitação de inscrição no cadastro será efetuada exclusivamente por meio da Internet.**

§ 4º. A inscrição no cadastro será efetivada após a conferência das informações transmitidas por meio da Internet com os documentos exigidos pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 5º. O prestador de serviços estará automaticamente inscrito no cadastro após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da solicitação da inscrição, sem que a Administração Tributária profira decisão definitiva a respeito da matéria.

§ 6º. Para efeito da contagem do prazo referido no § 5º deste artigo, considera-se como data da solicitação da inscrição a data da recepção dos documentos solicitados.

§ 7º. Os documentos solicitados deverão ser entregues ou enviados juntamente com a declaração disponibilizada por meio da Internet, assinada pelo representante legal ou procurador da pessoa jurídica.

§ 8º. O indeferimento do pedido de inscrição, qualquer que seja o seu fundamento, poderá ser objeto de recurso, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contado da data da publicação no Diário Oficial da Cidade.

§ 9º. O recurso deverá ser interposto uma única vez, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 10. O prestador de serviços será identificado no cadastro por seu número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ.

§ 11. A Secretaria Municipal de Finanças poderá, a qualquer tempo, proceder à atualização dos dados cadastrais, bem como promover de ofício o cancelamento da inscrição do prestador de serviços no cadastro, caso verifique qualquer irregularidade na inscrição.

§ 12. A Secretaria Municipal de Finanças poderá dispensar da inscrição no cadastro os prestadores de serviços a que se refere o “caput” deste artigo:

I - por atividade;

II - por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

§ 13. A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 12 deste artigo. (grifamos)

Abstrai-se do acima exposto que, mesmo sendo contribuintes em outros Municípios (i.e. o prestador é sociedade situada no Município do Rio de Janeiro e, portanto, contribuinte no RJ), os prestadores de serviços contratados por pessoas (físicas ou jurídicas) situadas em São Paulo deverão efetuar o seu cadastramento junto à Prefeitura paulistana, sob pena de sofrerem a retenção do ISS quando do respectivo pagamento pelos seus serviços, se listados dentre aqueles sujeitos à responsabilidade tributária.

Portanto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS nesses casos é atribuída ao tomador de serviço situado em São Paulo (Cliente Paulista), ainda que o tributo seja efetivamente devido a outros Municípios (Rio de Janeiro, no caso do Prestador Carioca).

Cumprе notar da redação do art. 9-A da Lei SP n. 13.701/03 e do art. 6º, XIV e art. 69 do RISS supratranscritos que, tanto os serviços descritos no item 10.08 (gênero “intermediação e congêneres”<sup>2</sup>) como aqueles incluídos no item 17.06 (gênero “serviço de apoio técnico”<sup>3</sup>) – que são precisamente os serviços prestados por agências de publicidade e propaganda – estão no rol de serviços sujeitos à retenção do ISS pelo Município de São Paulo caso o prestador não esteja registrado na Prefeitura Paulistana.

De acordo com o art. 18, III do Decreto Municipal SP n. 53.151/12<sup>4</sup> (Regulamento do ISS do Município de São Paulo, doravante “RISS/SP”), as alíquotas aplicáveis aos serviços de publicidade e propaganda classificados tanto no item 10.08 como no item 17.06 são, em ambos os casos, de 5%.

Em síntese, se o Prestador Carioca não estiver cadastrado como prestador externo junto à Prefeitura de São Paulo, as retenções de ISS aplicáveis por parte do tomador dos serviços (Cliente) serão de 5% em qualquer dos casos (seja o serviço classificado sob o item 10.08 ou 17.06 do art. 1º do RISS/SP), para as atividades de propaganda, publicidade e marketing sempre que o cliente da agência estiver situado em São Paulo.

---

2. “10 - Serviços de intermediação e congêneres.

(...)

10.08 - Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”.

3. “17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

4. Art. 18.O valor do Imposto será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de:

(...)

III - 5,0% (cinco por cento) para os demais serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento”.

Todavia, na maioria das vezes o Prestador Carioca está devidamente inscrito na Prefeitura de São Paulo, sobretudo como prestador dos serviços indicados no item 10.08 (*Agenciamento de publicidade e propaganda*). Nesse caso, não haveria que se falar em retenção do ISS em razão da obrigação estabelecida pelo artigo 9º-A na Lei SP n. 13.701/03.

Caso seja esse o fundamento da retenção feita pelo Cliente Paulista restaria configurado equívoco deste, uma vez que, em havendo a inscrição do Prestador Carioca perante a Prefeitura de São Paulo como “prestador externo”, não se aplica a norma supramencionada e, assim, não há obrigação legal da fonte pagadora (Cliente Paulista) reter o ISS à 5% com base em lei municipal paulistana. Diante deste cenário, o Prestador Carioca deve receber o preço do serviço livre de qualquer retenção de ISS, devendo informar ao Cliente Paulista esse entendimento de que não deve haver desconto quando do pagamento.

### **III. Retenção de ISS em razão da natureza do serviço prestado (responsabilidade tributária material)**

É importante destacar que existe um outro tipo de responsabilidade tributária, que não aquela decorrente da ausência de registro do prestador externo junto à Prefeitura Paulistana. Esse segundo tipo de responsabilidade tributária está previsto pela RISS/SP e diz respeito à natureza do serviço sendo, portanto, uma responsabilidade tributária material (e não uma responsabilidade tributária formal, como aquela relacionada à ausência de cadastro junto à Secretaria Municipal de Finanças de São Paulo).

Desta feita, a responsabilidade tributária material está prevista no art. 6º, II, “c” do RISS/SP, abaixo reproduzido:



**Art. 6º.** São responsáveis pelo pagamento do Imposto, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

(...)

II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou intermediarem os serviços:

(...)

c) descritos nos subitens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07, 1.08, 14.05, 17.01, **17.06**, 17.15 e 17.19 da lista do “caput” do artigo 1º deste regulamento a elas prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo, conforme cronograma a ser estabelecido pela Secretaria Municipal de Finanças. (g.n.)

Como se observa do grifo suprarrealizado, a responsabilidade tributária material exige a retenção dos ISS por parte do tomador localizado em São Paulo quando ele pagar por serviços classificados no item 17.06 do RISS/SP para prestador externo, independentemente de existir o cadastro do prestador externo no Município de São Paulo.

Portanto, ainda que o Prestador Carioca esteja cadastrado junto à Prefeitura de São Paulo como um prestador externo dos serviços 17.06 (e não somente dos serviços 10.08 como muitas vezes ocorre), a retenção do ISS à 5% deverá ser feita pelo tomador (Cliente Paulista), da mesma forma.

Cumpra notar que os Municípios não são livres para estabelecer hipóteses de responsabilidade tributária material sobre quaisquer serviços, mas sim, somente sobre aqueles autorizados pela Lei Complementar n. 116/03, que é a Lei Nacional sobre ISS e que estabelece os limites e normas gerais do ISS para todos os Municípios brasileiros.

De acordo com o art. 6º, parágrafo 2º, II da Lei Complementar n. 116/03, os serviços sujeitos à responsabilidade tributária material são os seguintes:

**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. (destacamos)

Nota-se, claramente, que os serviços descritos no item 17.06 (“*Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários*”) da Lei Complementar n. 116/03 (que, diga-se, são exatamente os mesmos descritos no item 17.06 do RISS/SP) não estão incluídos no rol sujeito à retenção do ISS pelos Municípios, por estarem ausentes do art. 6º, parágrafo 2º, II da Lei Complementar n. 116/03.

Portanto, o Município de São Paulo está incorrendo em violação do dispositivo da Lei Complementar n. 116/03<sup>5</sup>, por extrapolar sua

---

5. Nesse sentido, vide nosso estudo prévio em: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “ISS sobre serviços de limpeza, manutenção e conservação de plataformas de petróleo prestados *onshore* e *offshore*: (novas) considerações sobre a (velha) questão

competência tributária prevista na referida lei complementar. Para sanar essa violação caberia, inclusive, medida judicial para assegurar a não retenção do ISS por parte do Cliente Paulista sobre os serviços classificados no item 17.06, de forma a evitar que o Prestador Carioca receba pagamentos com o desconto de 5% sobre o valor da nota fiscal (i.e., preço do serviço reduzido do ISS em favor do Município de São Paulo).

Por outro lado, se o Prestador Carioca prestar, de fato, os serviços listados no item 10.08 (*“Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”*) não haveria que se falar em retenção do ISS, haja vista a ausência do referido item dentre os serviços sujeitos à responsabilidade tributária material de acordo com o art. 6º, § 2º da Lei Complementar n. 116/03. Nesse caso, inexistirá necessidade de discussão judicial uma vez que o RISS/SP não prevê, dentre as hipóteses de responsabilidade material, a prestação dos serviços listados no item 10.08.

Assim, o Município de São Paulo não extrapolou sua competência tributária no que tange ao item 10.08, seguindo os preceitos da Lei Complementar n. 116/03 quanto aos serviços de agenciamento de publicidade e propaganda e de sua veiculação.

Superado esse ponto existem, todavia, certos cuidados adicionais a serem observados por parte das agências de publicidade, propaganda e marketing sediadas no Rio de Janeiro, que serão melhor detalhados a seguir.

---

da competência do Município do local da prestação *vs.* a do local do estabelecimento prestador”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 106, 2012, p. 229-250.

#### **IV. Violação do art. 146, III da CF pelo Município de São Paulo: limitação do alcance da autonomia municipal**

No que se refere ao argumento do Município de São Paulo ter extrapolado sua competência tributária do ISS ao estabelecer responsabilidade tributária material para os serviços listados no item 17.06 da Lei Complementar n. 116/03 – serviços esses não incluídos no art. 6º, § 2º da referida lei complementar como sujeitos à retenção por parte do tomador – convém lembrar o disposto no art. 146, III da Constituição Federal (“CF”), temos que uma das funções da Lei Complementar é, justamente, estabelecer normas gerais em matéria tributária. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Ora, se a própria Constituição Federal delimita a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária para serem veiculadas através de Lei Complementar, podemos concluir que tais preceitos devem ser seguidos, no que toca o ISS, por todos os Municípios brasileiros.

O fundamento constitucional de validade da Lei Complementar n. 116/03 encontra-se no art. 156, III e § 3º e no art. 146, III da CF, bastando a análise conjunta desses dois dispositivos constitucionais para dar pleno supedâneo para a validade para referida Lei Complementar regular as normas gerais de ISS.

Entretanto, há quem defenda a violação da autonomia municipal através da limitação legislativa por intermédio da edição de Lei Complementar, sob o argumento de que tal norma constitucional (art. 156, parte final) torna-se inválida quando analisada e interpretada de forma sistemática com as demais disposições constitucionais, sobretudo determinados princípios explícitos e implícitos.

Para nós, a autonomia municipal deve seguir nas normas gerais impostas pela Lei Complementar, normas estas constitucionais, por serem preceitos basilares, mínimos, que visam dar segurança jurídica ao contribuinte, evitando as guerras fiscais e os abusos dos entes federativos municipais sob o anseio arrecadatório, na medida em que delimitam o escopo de competência tributária dos Municípios.

Nesse ponto, vale consignar as lições de BARRETO<sup>6</sup>: “*a função dos preceitos constitucionais indicativos da competência para a criação de impostos é identificar um determinado campo material, para que o **legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites***”. E esses limites são precisamente veiculados através da Lei Complementar, conforme disposto na CF.

Assim, o legislador ordinário não ficou, ao contrário do que a doutrina divergente defende, sem autonomia. Teve sim, uma limitação ao poder de tributar, assim como existem diversas dessas limitações em toda a CF, como, por exemplo, no Título VI, Capítulo I, Seção II onde se lê: “*Das Limitações ao Poder de Tributar*”, a partir do qual se tem o art. 150. Se existem limitações genéricas, tais como a da Seção II, existem também aquelas específicas, que serão elencadas para os entes federativos por intermédio de Lei Complementar n. 116/03 para o ISS. Em caso de descumprimento dos dispositivos da Lei Complementar n. 116/03, por força de lei ordinária municipal,

---

6. BARRETO, Aires F. in *O ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 28.

resta violado o direito constitucional do contribuinte, que pode recorrer ao judiciário para ver tal direito assegurado.

## **V. Implicações da adoção do item 10.08 na nota fiscal de serviço e seu impacto na retenção do ISS de 5% pelo Município de São Paulo**

Se o Prestador Carioca passar a emitir as Notas Fiscais de Serviços para clientes localizados no Município de São Paulo sob o item 17.06 sem ingressar com medida judicial cabível, a retenção de 5% sobre o valor bruto da referida nota fiscal permanecerá acontecendo para com todos os clientes paulistanos.

Isso porque, como dito, a retenção de 5% para os serviços descritos no item 17.06 decorre da responsabilidade tributária material, não importando se o prestador está ou não cadastrado junto à Prefeitura de São Paulo como prestador externo.

Também pouco importa sob qual item de serviço o prestador externo está cadastrado, i.e., ainda que o Prestador Carioca altere seu cadastro junto à Prefeitura de São Paulo (caso esteja cadastrado como prestador dos serviços descritos no item 10.08) para adicionar ou substituir os serviços prestados de forma a inserir o item 17.06 em tal cadastro municipal, tal medida não eliminará a retenção de 5% em questão, que continuará obrigatória para os Clientes Paulistas quando do pagamento dos serviços, se descritos na nota fiscal como 17.06 (por força do no art. 6º, II, “c” do RISS/SP).

Por outro lado, se o Prestador Carioca emite as Notas Fiscais de Serviços para clientes localizados no Município de São Paulo sob o item 10.08, a retenção de 5%, por força de responsabilidade tributária material, deixará de existir (pois não há menção do item 10.08 no art. 6º, II, “c” do RISS/SP). Da mesma forma, não haverá a retenção do ISS de 5% por força de responsabilidade tributária formal, já que o

Prestador Carioca já seria um prestador externo devidamente registrado junto ao Município de São Paulo e, portanto, não seria aplicável o artigo 9º-A na Lei n. 13.701/03 (aplicável apenas aos casos de ausência de inscrição no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios da SMF de São Paulo).

Dessa forma, a emissão de Nota Fiscais de Serviços sob o item 10.08 em vez de 17.06 tem implicações importantíssimas para as agências de publicidade e propaganda situadas fora do Município de São Paulo, notadamente, a retenção de ISS de 5% para os tomadores lá sediados (Cliente Paulista). Ou seja, partindo da premissa de que o Prestador Carioca estará devidamente inscrito no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios da SMF de São Paulo, será crucial saber qual dos serviços essa agência efetivamente presta: se aqueles descritos no item 10.08 ou no item 17.06 da lista existente no art. 1º do RISS/SP (idênticos aqueles da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/03).

Para o prestador mais desavisado, esse cuidado em determinar qual das duas modalidades de serviços de publicidade, propaganda e marketing na nota fiscal de serviços pode parecer preciosismo, razão pela qual alguns contribuintes, ao equivocadamente achar que os serviços são semelhantes e equivalentes, utilizam indistintamente um ou outro código, sendo por vezes surpreendidos quando recebem o preço dos serviços com retenção do ISS de Clientes Paulistas e, ao questionarem seus concorrentes, saber que estes não sofreram tal retenção (sem atribuir ao preenchimento do código do serviço na nota fiscal o motivo pelo qual isso ocorrerá).

Além disso, é de suma relevância apontar para o fato de que haverá implicações tributárias adicionais no que tange à alíquota de ISS devida pelas agências de publicidade e propaganda cariocas quanto ao próprio Município do Rio de Janeiro.

Isto porque, nos termos do art. 19, I do Decreto RJ n. 10.514/91 (Regulamento do ISS do Município do Rio de Janeiro – “RISS/RJ”),

os serviços prestados por contribuintes no Rio de Janeiro estão sujeitos a uma alíquota geral de 5%, salvo algumas exceções.

Dentre as exceções, estão sujeitos à alíquota de 3% os serviços “*concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário*”, nos termos do art. 19, II, item 3 do RISS/SP.

Vejamos o dispositivo referente às alíquotas ora mencionadas:

**Art. 19.** O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas

**I – Alíquota genérica - 5%**

II – Alíquotas específicas:

(...)

**3. Serviços concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário- 3%.**

(g.n.)

O RISS/RJ define especificamente os tipos de serviços relacionados à propaganda e marketing sujeitos ao ISS, conforme se observa:

**Art. 124.** Os serviços de concepção, redação e produção de propaganda e publicidade compreendem o estudo prévio do produto ou serviço a anunciar, criação do plano geral de propaganda e de mensagens adequadas a cada veículo de divulgação, elaboração de textos publicitários e desenvolvimento de desenho - projeto através da utilização de ilustrações e de outras técnicas necessárias à materialização do plano como foi concebido e redigido.

**Art. 125.** Considera-se serviço de veiculação de publicidade e propaganda a divulgação efetuada através de quaisquer meios de comunicação capazes de transmitir ao público mensagens de publicidade e propaganda em geral.

[Obs.: Pelo Decreto n. 26.825, de 02.08.2006, foi reconhecida a não incidência do ISS sobre a atividade de veiculação de publici-



dade e propaganda, a partir de 01.08.2003, data da entrada em vigor da Lei Complementar n. 116, de 31.07.2003].

**Art. 126.** Os serviços de intermediação na veiculação compreendem a distribuição de mensagens publicitárias aos veículos de divulgação, por conta e ordem do cliente anunciante.

§ 1º Considera-se mensagem publicitária a divulgação, segundo técnica própria, de idéias e informações, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço deste mesmo público.

§ 2º Aos serviços de intermediação na veiculação de publicidade e propaganda aplica-se a alíquota prevista no item 3, do inciso II do art. 19 deste Regulamento.

**Art. 127.** Aos serviços especiais ligados à atividade de publicidade e propaganda, tais como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, assessoria na edição de boletins e revistas informativas ou publicitárias, anúncios fúnebres, de emprego, publicações de demonstrações financeiras e outros, aplica-se a alíquota prevista no inciso I do art. 19 deste Regulamento.

Ao combinar os tipos de serviços de publicidade e propaganda descritos nos arts. 124, 125, 126 e 127 com as alíquotas aplicáveis descritas no art. 19, I (5%) e 19, II, item 3 (3%), podemos chegar à seguinte conclusão:

**Art. 124:** alíquota de 3% (concepção, redação, produção de propaganda/publicidade);

**Art. 125:** alíquota 0% [não-incidência] (veiculação de publicidade e propaganda);

**Art. 126:** alíquota de 3% (intermediação na veiculação de publicidade); e

**Art. 127:** alíquota de 5% (publicações de demonstrações financeiras).

Corroborando esse entendimento, o Memo F/CIS-3 n. 070/08 da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, emitido pela Secretaria Municipal de Fazenda, endereçado ao Sindicato de Agências de Propaganda do Rio de Janeiro, deixou claro que:

- i) serviços de “**publicações de demonstrações financeiras e outros**”, previsto no artigo 127, **estão sujeitos à alíquota de 5%** (art. 19, I do Regulamento de ISS-RJ); e
- ii) muitas agências de publicidade no Rio de Janeiro têm classificado, equivocadamente, tais serviços previstos no art. 127 como se fossem aqueles do art. 126 (isto é, “**serviços de intermediação na veiculação de publicidade**”), estes últimos **sujeitos à alíquota de 3%** (art. 19, II, item 3 do Regulamento de ISS-RJ).

No mesmo sentido, visando evitar autuações futuras de ISS por parte da Prefeitura do Rio de Janeiro, o SINAPRO-RJ disponibilizou em seu *site* a referida informação veiculada por meio do Memo F/CIS-3 n. 070/08 da SMF-RJ, abaixo colacionado<sup>7</sup>:

**Circular n. 5/2008**

**Ref.: Recolhimento do ISS da atividade publicitária - advertência da fiscalização do Município do Rio de Janeiro**

Prezada associada,

O Sindicato recebeu da **Coordenadoria do ISS e Taxas da 3ª Divisão de Fiscalização - Secretaria de Fazenda - do Município do Rio de Janeiro** e esta anexando para seu conhecimento, ofício com advertência sobre erros que estariam sendo praticados na aplicação da alíquota do ISS por algumas Agências de Publicidade. Trata-se de ação de fiscalização preventiva, meritória em seu conteúdo, e que deve ser levada em consideração, razão pela qual tomamos a liberdade de esclarecer alguns pontos

---

7. Disponível em: [http://www.sinapro-rj.com.br/faqs/recolhimento\\_iss.asp](http://www.sinapro-rj.com.br/faqs/recolhimento_iss.asp).

relacionados com o ISS da atividade publicitária no Município do Rio de Janeiro:

- i. pela legislação do Município, os serviços concernentes à concepção, redação e produção de publicidade tem alíquota de 3% (Item 3, art. 19, do Decreto n. 23.753 de 02.12.2003 – Regulamento do ISS);
- ii. os serviços de intermediação na veiculação de publicidade e propaganda têm a alíquota, também, de 3%, prevista no item 3, do inciso II, do art. 19 do Regulamento (acima citado);
- iii. os serviços especiais ligados à atividade de publicidade e propaganda, tais como pesquisa de mercado, promoção de vendas, relações públicas, assessoria na edição de boletins e revistas informativas ou publicitárias, anúncios fúnebres, de emprego, **publicações de demonstrações financeiras e outros, têm a alíquota prevista no inciso I do art. 19 do Regulamento – 5%** (art. 127 do Decreto citado-Regulamento);

A Coordenadoria de Fiscalização está lembrando, também, a **obrigatoriedade de retenção do ISS** nas hipóteses previstas no art. 5º, VII, da Lei 1.044/87 (“agências de propaganda pelo imposto devido pelos prestadores de serviços classificados como produção externa”, definida esta produção no art. 9º, I, do Decreto n. 7.050/87 – “produção externa, os serviços gráficos, de composição gráfica, de fotolito, de fotografia, de produção de filmes publicitários por qualquer processo, de gravações sonoras; elaboração de cenários, painéis e efeitos decorativos; desenhos, textos e outros materiais publicitários”). (g.n.)

Diante dessas informações, é possível concluir que, ainda que as agências de publicidade e propaganda sediadas no Rio de Janeiro emitam Nota Fiscal de Serviços sob o item 10.08 (intermediação na veiculação de publicidade) e, dessa forma, não se sujeitem à retenção de ISS de 5% pelos Clientes Paulistas, isso não significa que a alíquota de ISS devida no Rio de Janeiro será, necessariamente, a de 3% para tais agências.

Isso porque, não obstante os serviços descritos nos arts. 124 e 126 do RISS/RJ, respectivamente “*concepção, redação e produção de propaganda e publicidade*” (que se assemelham ao item 17.06 do RISS/SP) e “*intermediação na veiculação de publicidade*” (que se assemelham ao item 10.08 do RISS/SP) estarem aptos ao enquadramento como serviços tributados pelo ISS à alíquota de 3% no Rio de Janeiro, convém ressaltar que os serviços prestados para Clientes Paulistas discriminados como “Publicação em Diário Oficial SP” e “Publicação em Jornais de Grande Circulação de SP” – serviços esses relacionados à publicação de demonstrações financeiras (balanços, relatórios financeiros, fato relevante e afins) levariam à caracterização desses últimos serviços no art. 127 do RISS/RJ (“*publicações de demonstrações financeiras e outros*”), que estão sujeitos a 5%.

Em outras palavras, é dizer que, ao se emitir Nota Fiscal de Serviços para Cliente Paulista classificada sob o item 10.08 (essencialmente intermediação), não obstante não haver retenção do ISS em São Paulo (se o Prestador Carioca estiver devidamente inscrito no cadastro junto à SMF de São Paulo), se tais serviços consistirem em “publicações de demonstrações financeiras e outros”, a alíquota aplicável em decorrência do item 10.08 será a de 5%.

Em sentido contrário, se os serviços prestados para os Clientes Paulista fossem classificados como 17.06 na Nota Fiscal (para fins do RISS/SP), assemelhar-se-iam aos serviços descritos no art. 124 do RISS/RJ, que estão sujeitos à alíquota de 3% no Rio de Janeiro. Todavia, haveria a retenção de 5% em São Paulo.

Ou seja, ao prestar serviços classificados no item 10.08 para fins do RISS/SP, somente estarão sujeitos a 3% de ISS no RJ aqueles serviços descritos no art. 126 do RISS/RJ, não compreendidos os serviços de publicações de demonstrações financeiras (que se incluem no art. 127 e, portanto, estão sujeitos ao ISS a 5%).

## VI. Considerações finais

Ante o exposto no presente estudo, conclui-se que, num cenário em que inexistisse conflito de competência do ISS entre dois ou mais Municípios sobre os serviços de publicidade e propaganda, isto é, em que cada Município impusesse sua própria competência territorial sem violar as disposições da Lei Complementar n. 116/03 – especificamente circunscrevendo-se nos limites da responsabilidade tributária (material) e sem incorrer em abusos e extrapolações caracterizadas pela retenção de ISS em virtude de responsabilidade tributária formal – não deveria haver diferença na carga final do ISS sobre o Prestador Carioca cujo cliente é sediado em São Paulo. Todavia, não é isso que acontece na indústria de publicidade e propaganda carioca cuja grande parte dos clientes está sediada em São Paulo.

Isso porque, no caso de prestar serviços sob o item 10.08 (“*agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios*”), a agência carioca não sofreria retenção de São Paulo, mas estaria sujeita à alíquota de 5% no Rio de Janeiro, totalizando 5% de ISS efetivo, para os casos de “publicações de demonstrações financeiras” (art. 127 do RISS/RJ). Caso os serviços prestados sob o item 10.08 fossem o de “intermediação na veiculação de publicidade”, além da não retenção em São Paulo, a alíquota devida no Rio de Janeiro seria de 3% (art. 126 do RISS/RJ).

Já se prestasse serviços sob o item 17.06 (“*propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários*”), sofreria uma tributação na fonte de 5% do Cliente Paulista e, portanto, não deveria recolher ISS para o Rio de Janeiro. Todavia, não é isso que ocorre na prática: há, adicionalmente, alíquota de 3% de ISS a ser recolhida pela agência carioca no caso de prestação de serviços de “concepção, redação, produção de pro-

paganda/publicidade” (art. 124 do RISS/RJ), uma vez que o Rio de Janeiro certamente irá discordar da retenção feita por São Paulo, que extrapolou os limites da Lei Complementar n. 116/03, ao incluir item de serviço não previsto em seu art. 6º, § 2º, II. Portanto, sua carga efetiva de ISS será de 8%, em virtude de bitributação.

É, de fato, uma grande confusão, que implica carga tributária do ISS que varia entre 3%, 5% e 8%, sobre os serviços prestados por agências de publicidade, propaganda e marketing sediadas no Rio de Janeiro, que recebam pagamentos de clientes sediados em São Paulo, a depender de pequenas variações fáticas e jurídicas, mas que geram consideráveis diferenças fiscais.

Por fim, é importante notar que, adicionalmente, a agência carioca que prestar serviços de publicações de demonstrações financeiras para clientes sediados em São Paulo, não obstante utilizar o item 10.08 ou 17.06, ainda estará sujeita a riscos de autuação por parte da Prefeitura do Rio de Janeiro, se recolhido o ISS a alíquota de 3% sobre os valores recebidos por tais prestações, uma vez que a alíquota estabelecida pelo RISS/RJ correta é a de 5%.

Nesse sentido, o Memo F/CIS-3 n. 070/08 da SMF-RJ deixou claro que a Secretaria Municipal de Fazenda, mais especificamente a 3ª Divisão de Fiscalização da Coordenadoria do ISS e Taxas do Rio de Janeiro, está intensificando a fiscalização dos serviços descritos no art. 127 do RISS/SP, no qual se incluem os de “publicações de demonstrações financeiras e outros”.

Em nossa opinião, essa imposição arbitrária de alíquota majorada de 5% (em vez de 3%) para tais serviços de publicações de demonstrações financeiras está equivocada e viola de forma patente a Lei Complementar n. 116/03, uma vez que, na realidade, tais serviços consistem em serviço-meio para o serviço-fim das agências de publicidade, notadamente, a elaboração, criação e veiculação de propagandas

e campanhas publicitárias dessas companhias das quais publicam as demonstrações financeiras.

Por consistirem em uma atividade-meio para a agência executar as demais atividades para aquele cliente (visto que a agência de publicidade não presta exclusivamente serviços de “publicação de demonstração financeira”, até porque tal serviço é prestado pelos próprios jornais), há jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal (“STF”) como do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) consagrando a ausência de configuração de relação jurídica própria das atividades-meio em relação à atividade-fim, para fins de exclusão da tributação do ISS sobre casos de serviços acessórios ao serviço de telecomunicação, tributado pelo ISS, conforme infracolacionado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES: DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE-FIM E ATIVIDADE-MEIO, ACESSORIEDADE E AUTONOMIA DO SERVIÇO DISPONIBILIZADO: AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO COM BASE NA AL. “C” DO INC. III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

(...)6.1. Entendeu o Município que era possível a incidência de ISS, à face do previsto no item 79 da lista de serviços do Código Tributário de Londrina (locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil), cuja redação foi replicada à luz da Lei Complementar Federal n. 56/1987”. No Recurso Extraordinário n. 592.887-RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, este Supremo Tribunal assentou a inexistência de repercussão geral quando a discussão tributária “**não diz respeito propriamente à extensão do conceito de serviços de telecomunicações, tampouco**

**à existência ou ausência de lei, mas à caracterização da atividade de habilitação de telefones celulares como atividade-fim ou como atividade-meio e à verificação da sua autonomia enquanto serviço preparatório, acessório, suplementar ou auxiliar**”, porque o exame da questão depende de prévia análise da adequada aplicação de normas infraconstitucionais.

(STF - ARE: 800466 PR, Relator: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 30/03/2014, Data de Publicação: DJe-067 Divulg. em 03/04/2014) (g.n.)

TRIBUTÁRIO. AFASTAMENTO DA SÚMULA 7/STJ. MATÉRIA DE DIREITO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Preliminarmente, cumpre afastar a incidência da Súmula 7/STJ no caso sob análise, porquanto a sentença proferida em primeiro grau deixa claro tratar-se de matéria apenas de direito. 2. **“Não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações”** (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p. 74). 3. Neste julgado, em voto-vista proferido pelo Min. Luiz Fux, o entendimento foi corroborado ao firmar que “... as atividades enquadradas como de secretaria, expediente e processamento de dados, instalação e atividades enquadradas como manutenção e conserto de aparelhos telefônicos são notoriamente atividades-meio em confronto com a atividade-fim, que é a telecomunicação em si, porquanto não criam relação jurídica diversa.” Agravo regimental provido.

(STJ, Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento: 19/10/2010, T2 - Segunda Turma) (g.n.)

Por fim, entendemos cabível às agências de propaganda e publicidade sediadas no Rio de Janeiro ingressarem com medida judicial para (i) evitar que os clientes sediados em São Paulo façam a retenção do ISS sobre os serviços classificados sob o item 17.06, prestados pelas primeiras em favor dos últimos, por clara violação ao art. 6º, § 2º, II



da Lei Complementar n. 116/03; e (ii) evitar que o Município do Rio de Janeiro aplique a alíquota de 5% sobre os serviços de “publicações de demonstrações financeiras” (art. 127 do RISS/RJ), em razão de serem esses verdadeiros serviços-meio para o serviço-fim das agências de publicidade e propaganda, razão pela qual se sujeitam à alíquota de 3%, nos termos do art. 126 do RISS/RJ.

