



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 562/2019

Referência : Correio eletrônico. PGEA nº 0.02.000.000081/2019-91.
Assunto : Tributário. Esclarecimentos acerca do Parecer SEORI/AUDIN-MPU nº 432/2019. Retenção e recolhimento de ISSQN sobre serviços de hospedagem.
Interessado : Diretor Regional. Procuradoria Regional do Trabalho da 24ª Região – MS.

O Senhor Diretor Regional da Procuradoria Regional do Trabalho da 24ª Região – MS solicita esclarecimentos adicionais à conclusão constante no Parecer SEORI/AUDIN-MPU nº 432/2019, que foi emitido em razão de questionamentos sobre a responsabilidade e o recolhimento tributário incidente no pagamento de prestação de serviços de hospedagem. A conclusão do citado parecer foi no sentido de que, a depender da legislação municipal, a Administração pode ser responsabilizada pela retenção e recolhimento tributário relativo ao ISSQN, apesar de a empresa contratada figurar como tomadora do serviço nas notas fiscais emitidas pelos hotéis.

2. Traz argumentos do chefe da Divisão Orçamentária e Financeira – DOF, o qual menciona o art. 102 do Código Tributário Nacional e afirma que de acordo com o princípio da territorialidade a legislação municipal não vigora fora dos limites do seu território. Ademais, afirma que a lei municipal só poderia vigorar fora dos seus limites territoriais nas hipóteses previstas pela Lei Complementar nº 116, de 2003, relativamente aos serviços descritos nos subitens da lista anexa mencionados no inciso II do § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

3. Diante disso, o Consulente questiona:

1- Não sendo o serviço elencado como exceção do Art. 6º, § 2º, inciso II, da LC 116/2003, poderia o município exigir a retenção e o recolhimento do ISSQN por parte da PRT 24ª Região como substituto tributário, mesmo não havendo sede da Procuradoria e suas PTMs na localidade onde se deu a prestação do serviço e não configurando como tomador do serviço na nota

fiscal respectiva, por força de lei municipal como aplicação apenas em seu território?

2-Em caso de se entender que a PRT 24ª Região teria a obrigatoriedade de reter e recolher o ISSQN para os serviços não elencados como exceção, como ficaria esse recolhimento, haja vista que o Mato Grosso do Sul possui aproximadamente 79 municípios, sendo que a maioria não tem convênio com a Secretaria do Tesouro Nacional - STN?

Teríamos que se cadastrar em todos os municípios para gerar as guias de pagamento do referido imposto?

4. Em exame, para deslinde das questões suscitadas, cumpre transcrever trecho do Parecer SEORI/AUDIN – MPU Nº 432/2019, mencionado pelo consultante, senão vejamos:

PARECER SEORI/AUDIN – MPU Nº 432/2019

8. *Como nas situações acima, o cerne da questão para solução das dúvidas apresentadas pelo consultante no caso concreto reside em determinar se a prestação do serviço de hospedagem é realizado diretamente pela agência de viagem, sendo ela a única e exclusiva responsável pela execução do serviço ou se ela é apenas um intermediadora. Nesse aspecto, importante notar que, consoante se observa do disposto no edital e no contrato, trechos abaixo transcritos, **a empresa contratada não presta diretamente os serviços de hospedagem, ela faz as reservas e os pagamentos dos hotéis para a Administração, ou seja, como bem especificado no edital, ela presta serviço de agenciamento de hospedagem.** Assim, ainda que as notas fiscais sejam emitidas contra a contratada, na verdade, o serviço prestado é de intermediação, **sendo a Administração Pública a tomadora do serviço dos hotéis.***

PREGÃO ELETRÔNICO – MPT/PGT/18/2018

OBJETO

Contratação de empresa especializada na prestação de serviços de agenciamento de hospedagens, em âmbito nacional, nas regiões Centro-Oeste (exceto Brasília), Norte, Nordeste, Sul e Sudeste para atender às necessidades da Procuradoria-Geral do Trabalho – PGT, conforme condições do Edital e seus anexos. Obs.: Em caso de discordância existente entre as especificações deste objeto descritas no Comprasnet e as especificações constantes deste Edital, prevalecerão as últimas.

(...)

3 – DAS CARACTERÍSTICAS DO OBJETO

3.1. As características do objeto estão descritas no Anexo I – Termo de Referência do presente Edital.

(...)

ANEXO I – TERMO DE REFERÊNCIA

(...)

5. DA ESPECIFICAÇÃO DO OBJETO

5.1. O serviço objeto deste termo consiste no agenciamento de hospedagens, de âmbito nacional exceto Brasília/DF, em hotéis de categoria 5 (cinco) e 4 (quatro) estrelas, podendo ser em apartamentos simples ou duplo, tendo por parâmetro a cartilha de orientação básica do Sistema de Classificação de Meios de Hospedagem, consoante Portaria nº 100, de 16 de junho de 2011, do Ministério do Turismo, conforme abaixo:

CONTRATO Nº 68/2018

(...)

CLÁUSULA SEXTA – DA SOLICITAÇÃO DE RESERVAS E DO CANCELAMENTO

(...)

PARÁGRAFO QUARTO. A CONTRATANTE poderá cancelar a solicitação de reserva no prazo de até 12 (doze) horas do horário estipulado para início da diária, sem que haja ônus para a Administração.

PARÁGRAFO QUINTO. No caso de ocorrência de early check-in, entre 8 h (oito horas) e 12h (doze horas), ou late check-out, até às 18 h (dezoito horas) a CONTRATANTE poderá pagar o valor de até 50 % (cinquenta por cento) do valor da diária, quando solicitado e devidamente comprovado o pagamento pela CONTRATADA.

PARÁGRAFO SEXTO. No caso de ocorrência de no-show, a CONTRATANTE poderá pagar o valor de até 100 % (cem por cento) do valor da diária, quando solicitado e devidamente comprovado o pagamento pela CONTRATADA.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

(...)

VIII — pagar pontualmente à rede hoteleira o valor decorrente dos serviços prestados, ficando estabelecido que a CONTRATANTE não responde solidária ou subsidiariamente por esses pagamentos, que se dão de única e inteira responsabilidade da CONTRATADA, podendo o FISCAL DO CONTRATO solicitar a comprovação dos referidos pagamentos a qualquer momento;

9. *Desse modo, no caso em tela, para efeitos de retenção dos tributos federais (IR, PIS/PASEP, CSLL e Cofins), deve ser observado o disposto no art. 12 da IN RFB nº 1.234, de 2012, retro transcrita.*

10. *Por sua vez, no que se refere ao ISSQN devido pelos hotéis prestadores dos serviços de hospedagem, bem como pela empresa contratada, no que diz respeito ao serviço de agenciamento, cumpre trazer à colação dispositivo de interesse da LC nº 116/2003, senão vejamos:*

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País

(...)

*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 do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV**, quando o imposto será devido no local:*

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da

formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

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

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído)

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.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4o do art. 3o desta Lei Complementar.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – **Hospedagem de qualquer natureza em hotéis**, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no **preço da diária**, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

11. Da leitura das disposições, nota-se que o ISSQN tem **como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a LC nº 116/2003, sendo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e devido, em regra, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.** Extrai-se ainda que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, **podem atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

12. Para a situação em tela, conforme relação anexa à LC nº 116/2003, existem dois tipos de serviço em que podem haver incidência de ISSQN: o agenciamento de hospedagem, executado agência contratada como intermediadora; e a **prestação do serviço de hospedagem, esse prestado pela rede hoteleira.** **Esses serviços, por não estarem nas exceções, tem o imposto devido no local do estabelecimento do prestador.**

13. No contrato em análise, o agenciamento da prestação de serviços de hospedagem não é cobrado pela empresa contratada, que fatura tão-só o somatório do valor relativo às diárias utilizadas, com a discriminação por hotel, não havendo, portanto, em princípio, a incidência de ISSQN para esse caso. Nada obstante, vale registrar que, caso houvesse o pagamento de taxa de agenciamento, o referido imposto seria devido ao Distrito Federal, visto ser a contratada domiciliada nessa unidade da federação e, nessa situação, haveria a necessidade de retenção e recolhimento do ISSQN pela Administração Pública, uma vez que a Lei nº 1.355/1996 do Distrito Federal previu o regime de substituição tributária, por meio de atribuição de responsabilidade, entre outros, aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta consoante se observa abaixo:

LEI Nº 1.355, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1996

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Serviços - ISS, por meio da atribuição da responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário, pela retenção do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal.

Art. 2º A responsabilidade de que trata o artigo anterior é atribuída:

I - às empresas de transporte aéreo;

II - às empresas seguradoras;

III - às administradoras de planos de saúde, de medicina de grupo, de títulos de capitalização e de previdência privada;

IV - aos bancos, às instituições financeiras, às caixas econômicas, às cooperativas de crédito e aos bancos cooperativos, bem como à Caixa Econômica Federal, inclusive pelo imposto relativo à comissão paga aos agentes lotéricos;

V - às agremiações e aos clubes esportivos ou sociais, inclusive clubes de futebol profissional;

VI - aos produtores e promotores de eventos, inclusive de jogos e diversões públicas;

VII - à concessionária e às operadoras de serviço de telecomunicação fixa e móvel, inclusive do imposto relativo aos serviços de valor adicionado prestados por intermédio de linha telefônica;

VIII - aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta;

VIII - aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta;

IX - aos hospitais e clínicas privados;

X - às empresas da indústria automobilística concessionárias autorizadas de veículos;

XI - às construtoras, ao subcontratante ou ao empreiteiro;

XII - aos condomínios comerciais e residenciais, inclusive administradoras de shopping centers;

XIII – aos serviços sociais autônomos, inclusive o Serviço Social da Indústria – SEI, o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, o Serviço Social do Comércio – SESC, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, o Serviço Social dos Transportes – SEST, o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes – SENAT e o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE;

XVI – aos hipermercados e supermercados com receita bruta anual superior a três milhões e seiscentos mil reais ou com mais de cem empregados;

XVII – ao comércio atacadista ou varejista com receita bruta anual superior a três milhões e seiscentos mil reais ou com mais de cem empregados;

XVIII – às instituições de ensino médio e superior;

XIX – às empresas de incorporação imobiliária;

XX – às empresas de radiodifusão, jornais e televisão;

XXI – às federações e confederações;

XXII – aos fundos e institutos de previdência e assistência social, públicos ou particulares.

14. Em relação ao pagamento pelos hotéis, infere-se que a necessidade de retenção e recolhimento depende da legislação do Município em que está sediado o hotel prestador do serviço. Assim, caso a legislação estabeleça os órgãos da administração pública como substitutos tributários, como no caso do Distrito Federal, será necessária a retenção e recolhimento em nome de cada hotel do ISSQN destacado nas notas fiscais.

15. Em face do exposto, somos de parecer que o fato de a empresa contratada figurar como tomadora do serviço nas notas fiscais emitidas pelos hotéis não isenta a Administração da responsabilidade de, se for o caso, conforme a legislação municipal, reter e recolher o ISSQN relativo ao serviço de hospedagem. Entendemos ainda que não há ISSQN a ser retido em nome da empresa contratada, por não existir valor de serviço relativo ao agenciamento. (grifos não constam do texto original)

5. Extrai-se da leitura dos trechos transcritos que a Administração contratante é tomadora dos serviços de hospedagem, cujo fato gerador é a prestação dos serviços descritos no subitem 9.01, lista anexa à LC 116, de 2003, com intermediação da empresa contratada. Dessa forma, embora a empresa intermediadora conste como tomador na nota fiscal, de fato quem detém essa condição é a contratante.

6. Por sua vez, o *caput* do art. 6º da referida LC estipula que os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

7. Além disso, sem prejuízo do que dispuser expressamente a lei do Município ou do Distrito Federal, o § 2º do mesmo dispositivo, determina que a responsabilidade pelo crédito tributário recairá sobre: 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 intermediadora dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa; e III – a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º da LC nº 116/2003.

8. Por outro lado, o art. 3º da mencionada LC define o local em que o imposto será devido que, em regra, é o local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses relacionadas ao longo do dispositivo. Dessa forma, por exemplo, no caso de serviço de instalação de palco ocorrer no Município X, a sede da empresa funcionar no Município Y, o ISSQN terá sua retenção e recolhimento no Município X, nos termos do art. 3º, inciso III, da LC nº 116/2003.

9. Note-se que no § 2º do art. 6º, como dito acima, foi estabelecido sem prejuízo ao disposto no *caput* e § 1º do mencionado artigo, ou seja, independente do disposto no citado § 2º do art. 6º, permanece a competência do Município para estabelecer a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fator gerador do imposto, não havendo qualquer vedação de atribuição da responsabilidade tributária a pessoas sem sede no próprio Município. Mesmo porque as normas são impostas em relação ao fato gerador do tributo ocorrido dentro dos limites territoriais do Município, não há, nesse caso, qualquer extrapolação das normas da fronteira municipal. O terceiro está sujeito às normas impostas pelo Município, em razão de estar vinculado ao fato gerador de tributo de competência municipal.

10. Dessa forma, no caso da prestação do serviço de hospedagem, que não consta das exceções previstas no art. 3º, o ISSQN é devido no local do estabelecimento do hotel e deverá ser retido e recolhido pela Administração, caso a lei do Município respectivo estabeleça expressamente a responsabilidade de órgão público pelo crédito tributário, independente de haver ou não sede do respectivo órgão tomador no Município em questão.

11. Nessa hipótese, e não havendo adesão do Município ao Termo de Acordo de Cooperação firmado entre Secretaria do Tesouro Nacional e o Banco do Brasil, a Unidade do MPU, tomadora do serviço, deverá se cadastrar no respectivo Município e gerar guia do ISSQN para recolhimento.

12. Em face do exposto, somos de parecer que o fato de não haver sede da PRT 24ª e de suas PTMs nos locais de prestação dos serviços, tampouco o fato de constar na nota fiscal o nome da contratada como tomadora do serviço, não isenta a Administração da responsabilidade de, se for o caso, conforme a legislação municipal, reter e recolher o ISSQN.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, 27 de junho de 2019.

ROSIMAR M. DOS S. FONSECA
Chefe da Divisão de Acompanhamento de
Licitações e Contratos

ROGÉRIO DE CASTRO SOARES
Coordenador de Orientação de Atos
de Gestão

De acordo.
À consideração do Senhor Auditor Chefe.

Aprovo.
Encaminhe-se à PRT 24ª-MS e à SEAUD.
Em 27/6/2019.

MARA SANDRA DE OLIVEIRA
Secretária de Orientação e Avaliação

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001426/2019 PARECER nº 562-2019**

Signatário(a): **ROSIMAR MARIA DOS SANTOS FONSECA**

Data e Hora: **28/06/2019 14:17:26**

Assinado com login e senha

Signatário(a): **ROGERIO DE CASTRO SOARES**

Data e Hora: **28/06/2019 14:06:43**

Assinado com login e senha

Signatário(a): **SEBASTIAO GONCALVES DE AMORIM**

Data e Hora: **28/06/2019 13:52:04**

Assinado com certificado digital

Signatário(a): **MARA SANDRA DE OLIVEIRA**

Data e Hora: **28/06/2019 14:07:45**

Assinado com login e senha

Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave BEABE562.EAF7813B.69A86B2C.E6114A9F