

PARECER

FATO GERADOR DO ISS EM ESTABELECIMENTO DE GESTÃO DE CRÉDITO PARA MÉDIAS E PEQUENAS EMPRESAS, COMO PARA PESSOAS FÍSICAS – TODA A ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO CENTRALIZADA NA MATRIZ ONDE ESTÁ A SEDE ADMINISTRATIVA E A DIRETORIA, INCLUSIVE A COMERCIAL – DUAS FILIAIS APENAS PARA ATENDIMENTO DE CONSUMIDORES – ISS DA GESTÃO DEVIDO NO ESTABELECIMENTO MATRIZ E NÃO NAS FILIAIS - PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Consulta-me, o eminente advogado Marcelo Moreira de Souza, sobre a seguinte questão:

A empresa da qual é advogado, foi autuada pelo Município, sob a alegação de que uma de suas filiais movimentou 50% de seu faturamento, nada obstante reconhecer que a sede está em outro Município e que a diretoria dirige a empresa daquela cidade, onde se encontra toda a gestão contratual com instituições financeiras, estabelecimentos fornecedores de produtos e prestadores de serviços e emissão, produção e distribuição de cartões. Tais contratos com as referidas empresas prestadoras de serviços são em torno de 150.000 e os cartões emitidos 4.000.000. Tudo é administrado pelo Diretor Comercial, que atua na sede da matriz, nenhuma destas operações sendo realizadas no município que autou a empresa. Adotou a Fiscalização para atuar o princípio do arbitramento, não acatando as informações sobre o faturamento realizado pela filial e

abrangendo todo o faturamento da matriz, embora atribuindo a outra filial, 50% de seu faturamento global.

Entendendo que a unidade econômica estaria situada na filial e ser despciendo que a direção da empresa, centralização de controle, emissão de cartões e controle dos 150.000 estabelecimentos que se utilizam de cartões da em mais de 1.000 Municípios do Brasil, e sem visitar a matriz da empresa para verificar como ela atua, houve por bem entender e considerar que tais serviços SÃO PRESTADOS 50% em um Município e 50% em outro. É de se lembrar que teve todos os arquivos magnéticos à sua disposição das operações no município, os quais desconsiderou, entendendo - apesar de não ter procurado verificar os atos de gestão de crédito na filial, na medida em que toda a operacionalidade da empresa está em outro Município, onde atua a diretoria- que a filial seria a verdadeira gestora do crédito.

Isto posto, pergunta se agiu corretamente a fiscalização do Município e, mais do que isto, se após dois anos de abertura de fiscalização, tendo todos os arquivos da consulente à sua disposição e verificando, no local, a própria atuação da filial de mero escritório de contato com os consumidores, poderia desconsiderá-los, atuando-a da forma como o fez.

RESPOSTA

Algumas breves considerações preliminares são necessárias.

A primeira delas é de natureza histórica para compreender-se a razão de ser do ISS, como imposto pertencente ao município em que se encontra o estabelecimento sede.

Na elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional por Rubens Gomes de Sousa e, posteriormente, pelos membros da Comissão do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro – IBDF – que o reviu, em duas oportunidades – a ideia foi a de substituir, no âmbito estadual, o

IVC pelo ICM e, o no âmbito municipal, o imposto sobre indústrias e profissões pelo ISS¹.

Contou-me Gilberto de Ulhôa Canto – que participou da segunda discussão do anteprojeto de Rubens e que foi quem o defendeu perante os Ministros Bulhões e Roberto Campos, ministros da Fazenda e do Planejamento à época, tendo, inclusive, participado da elaboração da EC n. 18/65, que dá início a sistematização do direito tributário no País –, que Rubens Gomes de Sousa pretendia, pela impossibilidade de criar-se um imposto partilhável único (IVA), oferecer imposição de natureza circulatória, ou seja, de tributação indireta, aos Estados e Municípios, no mesmo estilo do IPI, razão pela qual, foi mantida no CTN a tríplice incidência².

Assim criou o ISS e o ICM, para este tornando obrigatória a não cumulatividade, sem proibir para aquele a utilização da técnica compen-

1. Em relação a substituição do imposto sobre indústrias e profissões, comenta Bernardo Ribeiro de Moraes: “b) Imposto de indústrias e profissões (municipal). Este tributo, no entender da Comissão Especial de Reforma, possuía designação notoriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Em casos como este, ‘em que a definição legal da incidência é insuficiente para identificar o tributo, essa identificação passa a depender da base de cálculo adotada para a sua cobrança: ora, é precisamente sob este aspecto que as inadequações do imposto em causa se revelam mais flagrantes’, afirmou o Relator da aludida Comissão. Escolhendo como base de cálculo o ‘movimento econômico’, o imposto de indústrias e profissões — segundo diz— ‘converteu-se numa duplicação do imposto federal sobre a renda, em sua forma mais primária e antieconômica, ou mesmo numa espécie de ‘adicional’ do imposto estadual de vendas e consignações’. O imposto de indústrias e profissões, agravava os efeitos antieconômicos do imposto de vendas e consignações (suprimido também pelo projeto), onerando, cumulativamente, as operações de vendas mercantis. Em consequência, sua sobrecarga tributária contribuía para acelerar a inflação, onerando o custo de vida, e para estimular a integração vertical das empresas, nas quais os efeitos danosos do imposto deveriam ser combatidos” (*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, p. 49/50).

2. Durante os Simpósios de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, por mim coordenados, Gilberto deles participou até morrer, sempre, nos almoços relembando fatos ocorridos durante a discussão do anteprojeto.

satória. Rubens chegou a comentar com Gilberto que a técnica compensatória iria eliminar, no ICM, a “guerra fiscal” existente no IVC. Mesmo a genialidade de Rubens não o tornava um profeta³.

Como o imposto de indústrias e profissões era limitado, entendeu a Comissão que a criação do ISS tornaria, até semanticamente, mais próxima da realidade impositiva a tributação indireta para os Municípios.

Assim o IPI continuava com o mesmo perfil para a União, centrado na produção industrial; o ICM centrado na circulação de mercadorias, para os Estados; e o ISS centrado na prestação de serviços, para os Municípios onde estivesse localizado o estabelecimento sede⁴.

3. Escrevi com três dos autores do CTN, os seguintes livros: “Responsabilidade Tributária” (Ed. Resenha Tributária, 1980, com Carlos da Rocha Guimarães); “Princípio da Legalidade”, com Carlos da Rocha Guimarães e Gilberto de Ulhôa Canto, Ed. Resenha Tributária, 1983; “Base de Cálculo”, Ed. RT 82, com Carlos da Rocha Guimarães e Gilberto de Ulhôa Canto; “Repetição do Indébito”, Ed. Resenha Tributária, 1983, com Carlos e Gilberto; “Presunções em Direito Tributário”, com Gilberto, Ed. Resenha Tributária, 1984; “Taxa e Preço Público”, com Alcides Jorge Costa, autor do DL. 406/68, Carlos e Gilberto, Ed. Resenha Tributária, 85; “Fato gerador do imposto de Renda”, 1986, Ed. Res. Trib. com Carlos e Gilberto; “Do lançamento”, Ed. Res. Trib., com Carlos e Gilberto, 1987; “Elisão e evasão fiscal” com Gilberto, Ed. Res. Trib. 1988; “Capacidade contributiva” com Gilberto, Ed. Res. Trib., 1989, “Lei Complementar Tributária”, com Gilberto, Ed. Res. Trib., 1990; “IOF”, Res. Trib., com Gilberto, 1991; “Contribuições Súcias”, Ed. Res. Trib., 1992, com Gilberto; “Princípios Constitucionais Tributários”, Ed. Res. Trib., 1993, com Gilberto; “Decisões Judiciais e Tributação”, Ed. Res. Trib., 1994, com Gilberto; “Crimes contra a ordem tributária”, com Gilberto, Ed. RT Revista dos Tribunais, 1995. Coordenei, inclusive com Gilberto de Ulhôa Canto e Van Hoorn, diretor do Bureau International of Fiscal Documentation da International Fiscal Association o livro “Monetary Indexation in Brazil”, editado pela Kluwer em Amsterdan e, em edição brasileira, pela Saraiva em 1983, nesta edição não participando Van Hoorn. Este permanente convívio com Gilberto permitiu conhecer muitos dos pormenores da elaboração do CTN, da EC 18/65, da CF de 67, que não conhecera apesar dos contatos com Rubens, Aliomar Baleeiro, Gerson Augusto da Silva, à época.

4. Aliomar Baleeiro, que em congresso nacional relatou o projeto, sobre o início do fato gerador do ISS explicitou: “O FATO GERADOR EM GERAL. — Constitui fato gerador do Imposto de Serviços de qualquer natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com

Promulgado o CTN (Lei 5.172/66), os artigos 71 a 73 para o ISS e os 52 a 62 para o ICM foram revogados pelo Decreto-lei n. 406/68, em face das dificuldades geradas por sua implantação, tendo sido o referido DL recepcionado com eficácia de lei complementar, pelo fato de o Congresso Nacional estar, na época de sua veiculação, em recesso forçado⁵.

Para o ISS, a clara intenção dos pais do Código Tributário Nacional, com quem convivi e com alguns deles escrevi livros, era de centrar no estabelecimento sede o recolhimento do tributo, como também para o ICM. Tão relevante para o ICM era e é para o ICMS, que até hoje, discute-se nos Tribunais, a que Município competiria a partilha do ICMS, quando muitos Municípios participam da bacia das usinas hidroelétricas

estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. Lei complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal” (*Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, 1981, Rio de Janeiro, p. 291).

5. Luciano da Silva Amaro esclarece o princípio da recepção: “Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica preexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração, pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação já desde o seu nascimento).

Aliás, não haveria qualquer critério de referibilidade entre o processo adotado e o estabelecimento na nova Carta; como dizer que determinada lei é formalmente inválida por não ter sido estabelecida segundo processo legislativo só criado posteriormente?

O dilema é inafastável: ou a legislação anterior (cujos comandos não conflitem materialmente com os da nova Carta) é aceita pela nova ordem, mantendo-se vigente, ou é repelida totalmente (tenha a designação que tiver: lei ordinária, lei complementar, lei delegada, decreto-lei, etc.). Na segunda alternativa, porém, ter-se-ia que, num átimo, ao entrar em vigor a nova Carta, legislar-se de pronto sobre todas as matérias que exigam disciplina legal. Como tal providência é inviável, a alternativa lógica é acolher-se a legislação preexistente, até que o órgão legislativo criado pela nova Carta entenda conveniente e oportuno revogá-la ou modificá-la, impondo novos comandos legais” (*Direito Tributário* nº 3, coordenação minha, de Henry Tilbery e Hamilton Dias de Souza, José Bushatsky Editor, 1977, p. 288).

cas, prevalecendo, no Judiciário, de que pertine ao Município ONDE SE ENCONTRA A SEDE ADMINISTRATIVA DA EMPRESA⁶.

O artigo 12 do DL. 406/68 seguiu, pois, a intenção de seus idealizadores, sendo colocada como regra a responsabilidade do estabelecimento sede e, como exceção, o local da prestação, estando assim redigido:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

A previsão da imposição no local da prestação de serviços, nas obras de engenharia e nas concessões da exploração de estradas, deu-se apenas em 1999.

Coube ao Ministro Demócrito Reinaldo – em interpretação que até hoje vem sendo criticada pelos que conviveram à época com os idealizadores do sistema – alterar o texto expresso do DL 406/68, sob a alegação de que, embora a lei dissesse que o tributo deveria ser recolhido no estabelecimento sede, não era justo que não o fosse no local da prestação de serviço, sendo seguido por seus pares e transformando o STJ em legislador positivo. Leia-se:

6. O artigo 158, inciso IV, da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”;”.

EMENTA: Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do D.L. nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente (grifos meus)^{7 8}.

7. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 1, p. 173.

8. Comentei-a dizendo: “O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considera local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento do prestador ...”.

Como se vê, entende S.Ex^a. que a lei estabelece como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separa a letra “a” da letra “b” do artigo 12 do D.L. nº 406/68.

A sequência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!!

Em outras palavras, diz, S.Ex^a, que embora a lei considere que é o local do estabelecimento que determina o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretende” que não seja no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços que se deva recolher o ISS.

O que mais pesa, todavia, na fundamentação utilizada pelo eminente magistrado --a quem, uma vez mais, reverencio, por considerá-lo dos mais capacitados juristas deste país, nisto residindo meu espanto pela conclusão adotada-- é que, ao declarar que é sempre o local da prestação de serviços o determinante da geração do ISS, torna os autores do D.L. nº 406/68 (que vigora há 30 anos sem contestação) por desconhecedores do idioma, apesar de entre eles encontrar-se o mais renomado tributarista da atualidade, Alcides Jorge Costa. Com efeito, se é o local da prestação de serviços aquele que justifica a incidência do ISS, pergunta-se: por que a exceção da letra “b”, que declara, também, que é o local da prestação de serviços o que atrai a tributação municipal? Se é apenas o local da prestação de serviços que prevalece, pergunta-se: por que, o legislador

A decisão do Superior Tribunal de Justiça trouxe, como consequência, a insegurança jurídica, que levou inúmeros municípios a tributarem duas vezes o mesmo contribuinte pela mesma prestação de serviços, ou seja, na sua sede e no local de prestação de serviços, não se atendo à disposição legal.

As inúmeras questões que foram propostas no Judiciário, não apenas relacionadas ao artigo 12, mas também à lista de serviços e à variação de alíquotas, terminaram por levar o constituinte derivado a promulgar emenda constitucional para determinar a necessidade de lei complementar para fixar suas alíquotas máximas e mínimas (EC 37). Posteriormente, foi editada a lei complementar n. 116/2003, cujos artigos 3º e 4º pretenderam colocar, de vez, um ponto final à disputa iniciada de dupla incidência, que todos os Municípios, lastreados, de um lado, no DL 406/68 e, de outro, na jurisprudência do STJ, passaram a exigir⁹.

Está o início do artigo 3º da LC 116/2003 assim redigido:

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 XXII, quando o imposto será devido no local: ... (grifos meus).

complementar, cuidou de duas hipóteses distintas, ou seja, a da letra “a” (local do estabelecimento ou domicílio do prestador) e a da letra “b” (local da prestação de serviços para as empresas de construção civil)?” (*Temas de Direito Público*, Ed. Juarez de Oliveira, 2000, São Paulo, p. 5/6).

9. O artigo 88, inciso I, do ADCT da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002); ...”.

Não transcrevo os 22 incisos e os 3 parágrafos, pois não se referem diretamente ao objeto deste parecer.

Por outro lado, o artigo 4º tem a seguinte dicção:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (grifos meus).

Como se percebe, a estrutura do artigo 12 do DL 406/68 foi preservada com um esclarecimento relevante, qual seja, o de que é estabelecimento prestador aquele em que o contribuinte

desenvolva a atividade de prestação de serviços

acrescentando:

de modo permanente e temporário,

mas impondo que tal estabelecimento configure uma

unidade econômica ou profissional¹⁰.

10. Neste sentido, leia-se decisão do STJ, RESP 11942/SP – 91,12290-4, Rel. Min. Ari Pargendler, 2ª. T., j. 06/11/95, DJU de 11/12/95, pp. 43/197:

“Tributário. ISS. Administração de Consórcios. O Imposto sobre Serviços é exigível no Município em que a empresa prestadora de serviços administra o consórcio, nada importando que capte a clientela em outros Municípios. Recurso especial não conhecido pela letra “a” (grifos nossos).

O esclarecimento posterior é meramente reiterativo do que já estava no artigo 4º do CTN.

Com efeito, dizer que são

irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, ponto de atendimento, sucursal, entorno de representação ou contacto,

ou ainda

quaisquer outras denominações que venham a ser utilizadas

é reafirmar o disposto no referido artigo 4º do CTN, assim redigido:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (grifos meus)¹¹.

Embora o dispositivo seja mais amplo e abranja a própria natureza dos tributos, sinaliza que o fato gerador também independe da denominação do tributo, mas depende sim de sua materialidade.

Vou me deter no artigo 4º, visto que o 3º é quase uma reprodução do “caput” do artigo 12 do DL 406/68.

11. Hugo de Brito Machado assim o esclarece: “Para sabermos se um tributo é imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, não importa o nome, nem a destinação do produto de sua arrecadação, mas o fato gerador respectivo. Qual o fato cujo acontecimento fará nascer a obrigação de pagar o tributo. Esse fato é que determinará se estamos diante de um imposto, de uma taxa, ou de uma contribuição de melhoria, ou de uma outra espécie de tributo” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume I, coordenação minha, Ed. Saraiva, 6ª. ed., 2011, São Paulo, p. 60).

É que o artigo 4º esclarece o que se deve entender por estabelecimento prestador e em que Município deve o ISS ser recolhido. E, claramente, declara que deve ser recolhido no local em que

desenvolva a atividade de prestar serviços.

Há, pois, uma nítida diferença entre o artigo 3º, segundo o qual, para as hipóteses de seus incisos, o local da prestação não é o do estabelecimento, mas onde se realiza o serviço, e aquele do artigo 4º, em que o estabelecimento prestador é aquele que “desenvolva a atividade de prestar serviços”¹².

Nas hipóteses excepcionadas do artigo 3º, o local de prestação de serviços, independe da direção da empresa, do planejamento, da administração do estabelecimento, atividades cujo desenvolvimento pode ser realizado em outro Município.

No artigo 4º, ao contrário, é o local onde se dá o desenvolvimento da atividade da empresa, sua atuação, administração, seu planejamento que determina o local de pagamento do tributo. Vale dizer, a administração de todas as atividades da empresa é mais relevante que a mera conclusão de uma operação ou entrega deste ou daquele documento ao usuário do serviço, mormente quando este é prestado em centenas de municípios, como é o caso da consulente.

Nitidamente, o legislador complementar considerou duas hipóteses, ou seja:

12. Antonio A. J. Franco de Campos, ao interpretar o artigo 112 do CTN declara: “Conclusão vigésima: art. 112 — nada mais justo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo (a expressão “acusado”, primitiva redação, não nos parece própria), máxime no campo da ilicitude e em casos de dúvida. Entendemos não ter influído no espírito do legislador o ‘in dúbio contra fiscum’, matéria superada, ante o moderno entendimento da interpretação “pro lege”” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação minha, vol. 2, ob. cit., p. 168).

- 1) o local de prestação do serviço, independente do desenvolvimento de atividade prestadora e
- 2) o local de desenvolvimento da atividade prestadora, independente do local onde se conclua ou se formalize qualquer operação.

Tais situações é que determinam a competência do Município para impor o ISS¹³.

Pensar de forma diferente é passar um atestado de incompetência legislativa ao Congresso Nacional, pois, se as exceções do artigo 3º são rigorosamente iguais à regra - e, em qualquer hipótese, o ISS seria devido no local do último ato considerado de prestação de serviços – então não haveria necessidade de dois dispositivos para dizer a mesma coisa. Em outras palavras, ou “local de prestação de serviços” e “local de desenvolvimento de atividades” são situações diferentes, que merecem tratamento diverso como se encontra nos artigos 3º e 4º da LC 116/2003, ou são iguais e, na verdade, só haveria uma hipótese, ou seja, a de que todo o ISS será sempre pago no local em que se ultima a operação, independentemente do local onde o prestador desenvolve sua atividade como um todo. Sob essa ótica, o legislador, por excesso de prolixidade ou ignorância legislativa teria preferido redigir dois artigos para dizer a mesma coisa, o que não posso admitir como homenagem à inteligência dos parlamentares que aprovaram a lei. E, no caso da consultante, como mostrarei adiante, nem isto ocorre, pois, das cinco etapas de desenvolvimento do negócio, só uma ocorre no município, não sendo sequer a última¹⁴.

13. Interpretar de forma distinta é cair na severa crítica de Francesco Ferrara, que fulmina o intérprete que pretenda colocar na lei, o que na lei não está, por uma questão de preferência, ou dela retirar o que nela está, por uma questão de antipatia (Francesco Ferrara, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 2ª. ed., Coimbra, 1963, p.129).

14. À evidência, pelo processo sistemático de interpretação das leis não é possível assemelhar-se as situações mencionadas. É de se lembrar a lição de Carlos Maximiliano:

São, pois, duas situações diferentes, com dois tratamentos diversos.

Uma segunda consideração faz-se necessária.

O artigo 148 do CTN está assim redigido:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial¹⁵.

O arbitramento, portanto, só será possível nos casos de

1) omissão de informações

¹³⁰ — Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda “ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até à verdade geral.

Possui todo corpo órgãos diversos; porém a autonomia das funções não importa em separação; operam-se, coordenados, os movimentos, e é difícil, por isso mesmo, compreender bem um elemento sem conhecer os outros, sem os comparar, verificar a recíproca interdependência, por mais que à primeira vista pareça imperceptível. O processo sistemático encontra fundamento na lei da solidariedade entre os fenômenos coexistentes” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9ª. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1979, p. 128).

15. Ao comentar o artigo 148 do CTN, Américo Lacombe lembra que: “A boa-fé deve ser sempre presumida como princípio geral” (*Comentários ao CTN*, vol. 2, coordenação minha, 5ª. ed., ob. cit. p. 320).

ou

- 2) falsidade de
 - a) declarações
 - b) esclarecimentos
 - c) documentos do próprio contribuinte
 - d) documentos de terceiros.

Segundo essa norma, se o contribuinte for omissivo ou falsear declarações ou documentos, só restará ao Fisco utilizar-se do arbitramento, desde que a lei ordinária preveja essa forma de lançamento, nos exatos termos da lei com eficácia de complementar, que é o CTN.

O artigo 148, todavia, é um dispositivo de legislação complementar positivo e não negativo. Por definir regras processuais, necessita de implementação em cada esfera de imposição, nestes exatos termos.

Em normas gerais complementares negativas, a lei complementar serve como teto e limite, como no caso da decadência e prescrição: nada impede que as leis ordinárias de cada esfera imponham prazo menor que o do artigo 173 (5 anos), mas proíbe que, para decair da obrigação de lançar, coloque prazo superior ao estabelecido no CTN¹⁶.

Nas normas de implementação positiva, a lei ordinária deve estabelecer os critérios, não podendo a lei complementar servir de veículo

16. Está o artigo 173 do CTN assim redigido:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

implementador, dada sua natureza de lei de ordenação de critérios, mas não de autoexecução.

Em outras palavras, por ser uma lei explicitadora da Constituição, enquanto conformando normas gerais, serve, à evidência, de ordenação da legislação ordinária, mas não a substitui, se não gerada, ou se gerada com abrangência maior.

Um terceiro aspecto merece ser examinado, qual seja, a delegação de competência legislativa ao Executivo, fora das hipóteses constitucionalmente previstas.

O direito tributário brasileiro rege-se pelo princípio da estrita legalidade. Não apenas pela legalidade genérica do artigo 5º da CF, cuja dicção é a seguinte, em seu inciso II:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;¹⁷,

mas pela legalidade inelástica do artigo 150, inciso I, da Lei Suprema colocado na seção “Das limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sua dicção é a seguinte:

17. Celso Ribeiro Bastos comenta: “O princípio de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei surge como uma das vigas mestras do nosso ordenamento jurídico.

A sua significação é dúplice. De um lado representa o marco avançado do Estado de Direito que procura jugular os comportamentos, quer individuais, quer dos órgãos estatais, sob as normas jurídicas, das quais as leis são a suprema expressão. Nesse sentido, o princípio da legalidade é de transcendental importância para vincar as distinções entre o Estado constitucional e o absolutista, este último de antes da Revolução Francesa. Aqui havia lugar para o arbítrio. Com o primado da lei cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei, que se presume ser a expressão da vontade coletiva” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º volume, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins., Ed. Saraiva, São Paulo, p. 25).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ...¹⁸.

Sobre tal princípio, escrevi:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar

18. O VI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU) chegou às seguintes conclusões sobre o princípio da legalidade:

‘Pergunta: O Direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?’

Plenário: O Direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (CF, art. 46,111 até VI) como veículo para instituir ou alterar tributo e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). DL pode instituir ou aumentar tributo desde que observados, cumulativamente, os requisitos constantes da urgência e interesse público relevante” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 7, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 269).

o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas¹⁹.

Ora, a legalidade inextensível, inelástica, de reserva absoluta da lei formal não permite interpretações flexibilizadoras²⁰, nem admite a de-

19. Resenha Tributária, 154:779-82, Seção 2.1., 1980 in *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.

20. Yonne Dolácio de Oliveira em *O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro* (Saraiva, 1970) e os autores do *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 6, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freiras Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastoreio, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Meio, Ricardo Mariz

leção de competência ao Executivo. Se o permitisse, bastariam dois artigos - no primeiro, o legislador delegaria, por exemplo, ao Poder Executivo estabelecer as bases de cobrança do ISS e, no segundo, revogaria as disposições em contrário - para que, com base no princípio da legalidade elástica, a Administração passasse a disciplinar o lançamento.

O princípio da legalidade inextensiva não admite delegação de competência, nem permite a utilização da “discricionariedade” administrativa em matéria tributária, visto que, por ele, tudo o que for colocado no regulamento terá que estar, explícita ou implicitamente, disciplinado na lei²¹ 22.

de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara (Resenha Tributária/CEEU, 1981), dedicado ao tema “O princípio da legalidade”, adotaram concepção doutrinária idêntica àquela que exponho neste parecer.

21. Gilberto de Ulhôa Canto e Fábio de Sousa Coutinho lembram que: “1. O princípio de legalidade não é restrito ao direito tributário. Prevalece também em outros ramos do direito, prescrevendo que certas normas -- pela onerosidade que os efeitos de sua aplicação causam às pessoas, à sua liberdade ou ao seu patrimônio-- devem, necessariamente, constar de lei.

2. O princípio da legalidade aplica-se, por exemplo --e isso é pacífico-- às normas penais, que definem crimes e fixam penas, só admissíveis quando expedidas pelo Poder Legislativo, assim entendido aquele corpo de representantes escolhidos pelo povo, seja por eleição direta ou indireta, segundo o sistema eleitoral que prevalecer no país de que se trate.

3. Quando se tem em vista particularmente o direito tributário, princípio da legalidade remonta ao ano de 1215, quando, no conhecido episódio da confrontação com os barões feudais ingleses que o sustentavam, João Sem Terra aceitou, na Magna Charta, a regra política “no taxation without representation”, regra esta que passou a prevalecer, em todos os países civilizados do mundo, quanto à instituição e à cobrança de tributos” (*Princípio da legalidade: Cadernos de Pesquisas Tributárias* vol. 6, 2ª tiragem, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1991, p. 289).

22. Maria Helena Diniz ensina: “DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA. Direito administrativo. Poder do agente público de agir ou não agir, de avaliar ou de decidir atos de sua competência, dentro dos limites legais, segundo critérios de oportunidade em conveniência para a consecução do interesse público. É, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, a margem de liberdade conferida pela lei ao administrador para que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma

Ora, o arbitramento, permitido pelo CTN, não pode ser alargado pela lei ordinária e, menos ainda, pelos regulamentos administrativos.

Colocadas tais premissas, passo agora a examinar o objeto do parecer.

A consulente tem por objeto social:

(i) administração de cartões de crédito; (ii) realização de operação de crédito para financiamento de bens e serviços a pessoas físicas e jurídicas; (iii) realização de operação de crédito para financiamento de capital de giro a pessoas jurídicas; e (iv) todas outras modalidades autorizadas pelo Banco Central do Brasil²³.

É, pois, a consulente uma empresa cuja finalidade social é trabalhar com política de crédito voltada ao consumidor e ao pequeno lojista, no que hoje se denomina “Sistema Empresa”. Gerencia, pois, a empresa, o crediário nas diversas lojas filiadas ao Sistema, trabalhando em mais de 1.000 municípios brasileiros com aproximadamente 150.000 empresas. Sua atuação é voltada para as classes C, D e E.

O modelo consiste em manter um conjunto de dados dos consumidores, pessoas naturais que utilizam o cartão de crédito, para efetuar o pagamento de bens que adquirem ou serviços que tomam. O cartão permite, portanto, que na aquisição destes bens e serviços, o consumidor use-o como meio de pagamento, sendo a consulente a responsável pela adimplência da operação por sua matriz, em nome do cliente, junto aos estabelecimentos fornecedores.

Todas estas operações são gerenciadas da matriz, **QUE MANTÉM O CADASTRO ÚNICO DE SEUS CLIENTES**.

É fundamental lembrar que todos, todos, todos os contratos entre os

jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal” (*Dicionário Jurídico*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 190).

23. Contrato Social, Jucesp.

150.000 clientes

e a

empresa

são firmados em

município da matriz,

onde se encontra a diretoria da empresa, inclusive a diretoria comercial, onde se situa o estabelecimento matriz, onde desenvolve as atividades que resultarão na prestação de serviços em mais de 1.000 municípios, nos quais a utilização de seus cartões de crédito são permitidos²⁴.

24. Edison Aurélio Corazza, citando Elizabeth Nazar Carrazza, lembra que: “Elizabeth Nazar Carrazza é precisa, enfatizando que o titular da competência, ou seja, o legislador, (...) deve, portanto verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

Merece destaque especial a afirmação feita pela professora paulista, de que a verificação das limitações, quanto ao aspecto espacial, deve se dar, primeiro, através das disposições constitucionais. Como dito anteriormente, é a lei que estrutura as condicionantes de tempo e lugar de sua aplicação, no entanto, dada a repartição rígida e exaustiva da matéria tributária vigente no sistema brasileiro, estas condicionantes, embora não expressas textualmente na Constituição, são dela extraídas, para determinação do sentido, significado e alcance das normas infraconstitucionais.

De fato, ao atribuir a competência aos Municípios para instituir o imposto sobre a prestação de serviços de outra natureza, se infere, da Magna Carta, que esta tributação se limitará àqueles serviços prestados dentro do território do titular da competência impositiva. Os serviços realizados fora dos limites territoriais do Município não apresentam, para este mesmo Município, nenhuma relevância no que diz respeito a tributação pelo ISS. Noutros dizeres, somente é passível de exigência do ISS, por um determinado Município, os serviços realizados (ocorridos) em seu território” (grifos meus) (*ISS na*

Ora, tal fato não é sequer ignorado pela fiscalização, que declara, no auto lavrado, que o município da matriz é

sede administrativa da empresa, onde é alocada somente a diretoria
(grifos meus).

Ao contrário dos regimes de direito administrativo, em que as diretorias são apenas órgãos do ente público, NO DIREITO COMERCIAL, A DIRETORIA É O NÚCLEO DA EMPRESA, sem o qual a empresa inexistente²⁵.

É de se lembrar, também, que o serviço prestado aos usuários dos cartões de crédito da empresa realiza-se em cada Município onde

compram,

e

pagam com cartão de crédito,

devendo a matriz reembolsar o estabelecimento – um dos 150.000 espalhados pelo Brasil – contra a apresentação da conta.

Lei Complementar n. 116/2003, Quartier Latin/IPT Inst. de Pesquisas Tributárias, São Paulo, 2004, p. 23).

25. A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva de Direito assim define o que seja diretoria:

“DIRETORIA: órgão (stricto sensu) diretor de urna associação civil, de urna sociedade comercial, ou, ainda, de urna divisão jurisdicional ou de um departamento da administração pública, Comissão diretora. Diretorado. Cargo de diretor.

No direito civil e no comercial, a diretoria constitui o órgão supremo de administração e deliberação. O mesmo não ocorre, todavia, no direito administrativo, pois, no serviço público, a diretoria é um órgão que está sempre subordinado a um poder hierárquico superior numa secretaria ou num Ministério” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 28, Ed. Saraiva, São Paulo, 1977, p. 406).

Aliás, todas as cinco relações jurídicas do Sistema Empresa consistem em

1) a empresa terceiriza a produção, emissão e distribuição dos cartões de crédito, o que vale dizer, A MATRIZ é que, por sua direção, que, na linguagem do artigo 4º da Lei Complementar 116/03,

“desenvolve a atividade de prestação de serviços em 150.000 estabelecimentos e mais de 1.000 municípios”,

através de terceiros que

produzem,

emitem e

distribuem

os cartões de crédito²⁶.

2) A segunda operação é estabelecida entre o consumidor, mediante pagamento da STN, e a empresa (são aproximadamente 4.000.000 cartões emitidos);

3) A terceira operação é firmada entre a empresa e o estabelecimento fornecedor (150.000 estabelecimentos), SENDO ESTA A MAIS RELEVANTE, pois é na aquisição de bens e serviços que a operação real se concretiza. A matriz, nestas operações, responsabiliza-se pelo pagamento da transação realizada contra o pagamento de uma taxa de administra-

26. Darcy Arruda Miranda Jr. lembra que: “A diretoria que é, se assim podemos chamá-la, o órgão executivo da sociedade, não pode ser composta por menos de dois membros, ainda que o estatuto, respeitado esse número, possa estabelecer uma quantidade variável, contida entre um máximo e um mínimo, cuja nomeação ficaria a critério do conselho de administração, e, não havendo este, da assembléia geral” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 28, ob. cit. p. 407).

ção. Tais CONTRATOS SÃO FIRMADOS EXCLUSIVAMENTE COM A MATRIZ;

- 4) A quarta operação é realizada entre o consumidor e o estabelecimento conveniado para fornecer produtos e prestar serviços;
- 5) A quinta operação, também realizada pela matriz, é formalizada com o estabelecimento financeiro que fornecerá o crédito necessário para a manutenção da atividade econômica.

Ora, todas as operações

- 1) planejamento;
- 2) desenvolvimento;
- 3) terceirização da emissão, distribuição;
- 4) contratação das empresas credenciadas;
- 5) pagamento das operações
- 6) expansão da rede de fornecedores,

são feitas com a matriz, cabendo às filiais -em parte apenas- o contato com os consumidores e não com os estabelecimentos prestadores de serviços²⁷.

27. Nada obstante criticar a decisão do STJ, Adriana Stamato de Figueiredo e Douglas Mota reconhecem que a Lei Complementar n. 116/03 continua a prestigiar o local do sede do estabelecimento prestador como aquele que tem a obrigação de recolher o ISS: “A partir de então, muitos prestadores que são estabelecidos em uma localidade, mas prestam serviços em outra(s), passaram a ser tributados por ambos os Municípios, ficando, portanto, sujeitos à dupla tributação, pois continuavam obrigados ao pagamento do imposto em seus Municípios, embora o tomador estivesse retendo o tributo para o seu próprio.

Na lei em comento, a regra geral do art. 12 do DL 406/68 é mantida, ou seja, o imposto continuará sendo devido ao Município do estabelecimento prestador. Porém, as exceções a essa regra foram ampliadas, de forma que muitos dos serviços em que a prestação ocorre no próprio domicílio do tomador ficarão sujeitos ao pagamento neste Município” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. Juruá/APET, 2004, Curitiba, p. 15).

Em outras palavras, O ESTABELECIMENTO ONDE SE ENCONTRA A DIREÇÃO DA CONSULENTE E EM QUE SE FAZ TODA A CONDUÇÃO DOS NEGÓCIOS, desde a emissão dos cartões, por terceirização, até contratação com os estabelecimentos fornecedores, a obtenção dos créditos em todo o país, a responsabilização pelo pagamento das operações, É AQUELE QUE EFETIVAMENTE PRESTA O SERVIÇO²⁸.

Ora, se o desenvolvimento de todas as operações é concretizado na matriz, se todos os contratos com os reais fornecedores de mercadorias e prestação de serviços são feitos pela matriz, se todas as operações são asseguradas ou pagas pela matriz, se toda a contratação da emissão de cartões e sua terceirização é realizada pela matriz, se os créditos e financiamentos são firmados pela matriz, se a direção e administração de toda a empresa está na matriz, se as operações sob o controle da matriz são realizadas (compra e venda e pagamento de cartões) em mais de 1.000 municípios e com 150.000 empresas, como pretender que todo este complexo de operações deva ser desconsiderado para se considerar, apenas, os contratos com os consumidores – que consomem produtos em mais de mil municípios – acordados em 3 Municípios? Como considerar a mera colocação dos cartões como a única operação realizada pela empresa e pretender cobrar ISS em 50% de todos eles, mediante

28. Betina Treiger Grunemacher reconhece que o aspecto espacial da incidência do ISS não é muito diferente do DL 406/68 e que pode ser no local da prestação de serviços (numerus clausus) mas que a regra geral é na sede do estabelecimento prestador: “Muito embora o regramento acima descrito tenha representado uma evolução em relação ao disposto no art. 12 do Dec.-lei 406/68, não foi bastante em si mesmo a afastar a inconstitucionalidade preexistente, criada pelo legislador complementar de 1968. Contrariamente, manteve-a intocável, já que a regra veiculada pelo art. 3º da LC 116/03 é, na sua essência, a mesma, ou seja, o tributo é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no domicílio do prestador” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 78).

arbitramento que, na lei municipal, tem extensão maior do que lhe permite o CTN²⁹?

Conforme relação fornecida dos principais Municípios onde se localizam os estabelecimentos credenciados pela matriz, em uma das diversas operações realizadas pelo estabelecimento sede. Ou seja, são contratos firmados NA MATRIZ com estabelecimentos situados em outros municípios para a prestação de serviços ou fornecimento de produtos a consumidores possuidores de cartões produzidos, emitidos e distribuídos pela empresa, através de seu estabelecimento principal, em sistema de terceirização. Inúmeros são os municípios mais importantes de empresas conveniadas, onde efetivamente o consumidor usufrui do serviço prestado pela empresa em face dos contratos firmados na MATRIZ.

Ora, pretender que o local onde se desenvolve toda essa intensa atividade seja um mero escritório de administração – é de se lembrar que a administração é o coração de uma empresa- sem outras responsabilidades empresariais e que todo o complexo de operações acima descrito é irrelevante, devendo-se tributar, por arbitramento, o estabelecimento filial, que só contata o consumidor ao entregar-lhes o cartão, representa, à evidência, desconsiderar a verdade material e os mais elementares fatores de administração empresarial.

Se a digna fiscalização – que respeito e reconhecimento, pelas informações que tenho, como proba e competente – tivesse visitado o estabelecimento matriz, não lavraria o auto de infração, até porque conheceria todas as etapas dos serviços prestados pela consultante, aqui descritos³⁰.

29. Quando a lei ordinária fere a lei complementar, está-se perante uma ilegalidade direta e uma inconstitucionalidade indireta de acordo com a jurisprudência do STF, que mencionamos, Gilmar Mendes e eu, em nosso livro “Controle concentrado de Constitucionalidade” (2009, 3ª. ed.).

30. Escrevemos, Marilene Talarico Martins Rodrigues e eu: “Estabelecimento prestador: considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denomina-

Todas estas operações foram comunicadas à fiscalização que reconhece que:

a empresa apresentou, em forma magnética, os arquivos contendo as operações de prestação de serviços dos anos 2004 a 2009

acrescentando:

segundo o entendimento da empresa

referente

ções de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal escritório de representação ou contacto ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (4°).

A Lei Complementar 116/03, procurou, assim, definir estabelecimento, para efeitos de incidência do ISS, com alcance bastante amplo, considerando “estabelecimento prestador” o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contacto ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de “estabelecimento”, para efeitos de incidência do ICMS.

O conceito de “estabelecimento”, para efeitos de ICMS, é determinado pelo art. 11, § 3° da Lei Complementar 87, de 13.09. 1996, nos seguintes termos: ‘Art. 11. O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

§ 3° Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como se encontram armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I— na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação;

II— é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III — considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado.

IV — respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit. , p. 249/250).

à filial do Município autuador.

Todas as operações de utilização dos cartões de crédito emitidos da matriz, com estabelecimentos contratados pela matriz, realizadas no município por consumidores detentores de tais cartões foram entregues à fiscalização através de arquivos contábeis.

A exigência posterior de que a empresa revelasse todas as atividades realizadas pela matriz não poderia e nem deveria ser atendida, na medida em que se trata de exigência FORA DA ALÇADA DE COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO. Operações realizadas em outros municípios pelos detentores de cartão da empresa com estabelecimentos contratados pela matriz da empresa, desbordam da competência dos agentes que fiscalizam a filial.

É de se lembrar, ainda, que a contabilidade, todos os contratos com estabelecimentos fornecedores, emissores de cartões e instituições financeiras e tudo o que se refere ao

desenvolvimento da prestação de serviços

encontram-se no município de seu estabelecimento matriz³¹.

Juntou o contribuinte as fotos da matriz, não tendo a fiscalização se dignado a visitá-la, como de ordinário procedem agentes de outros mu-

31. Guilherme Cezaroti lembra que: “Ressalte-se que, para ser considerado um estabelecimento para fins de incidência do ISS, basta ser o local da prestação que, ao mesmo tempo, configure uma unidade econômica ou profissional. Ou seja, a configuração de um estabelecimento decorrerá de elementos de fato e não de características jurídicas. Será o exercício de uma atividade, aliado à identificação de uma instalação como unidade distinta e relevante que a faça apresentar-se perante a clientela, a fiscalização tributária, os concorrentes, que irá qualificar um estabelecimento prestador de serviços” (grifos meus) (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 217).

nicípios, quando suspeitam da existência de estabelecimentos fantasmas, que devem ser desconsiderados.³²

Pelas fotos, limitou-se a concluir que não se trata de unidade econômica, mas de mera sede administrativa de empresa, sem levar em conta as peculiaridades da atividade desenvolvida por ela. Com efeito, tais atividades necessitam de estabelecimentos financiadores, que não são contratados pelas filiais; de estabelecimentos fornecedores de serviços e produtos, cujos contratos são celebrados na matriz (150.000) e não em suas filiais; de cartões de crédito que são, por terceirização, encomendados/produzidos a partir da matriz, e não pelas filiais; de responsabilização e pagamentos que são feitos pela matriz e não pelas filiais. Vale dizer: o mero atendimento ao cliente não representa TODO O SERVIÇO PRESTADO PELA CONSULENTE, nem configura a efetiva prestação de serviços resultante de uma cadeia de cinco operações –todas de responsabilidade da matriz- que permite ao consumidor o usufruto dos benefícios do Sistema Empresa³³.

Assim, pretender a fiscalização diminuir a importância da atividade realizada na matriz para fins de caracterização do fato gerador, dizendo que a sede é

apenas administrativa

32. Em nossa apresentação ao livro que coordenamos sobre o ISS, Marcelo Magalhães Peixoto e eu escrevemos: “O problema maior, de definição do local de prestação de serviço para determinação da incidência do ISS, não teve resolução brilhante, mas a disciplina instituída acabou por ser melhor que a situação gerada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça, que levou a maioria das prefeituras a cobrar duas vezes o tributo (no local do estabelecimento prestador e no local da prestação dos serviços).”

O legislador complementar houve por bem definir os serviços sujeitos a um ou outro regime especial, muito embora de forma insuficiente, pois descritiva” (os grifos não constam do texto impresso) (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 7).

33. Denominou-se o pagamento desta taxa de manutenção pelo usuário de Serviço de Transação Nacional.

onde

se aloca a diretoria,

repito,

a diretoria,

implica tornar acéfalo o negócio empresarial, pois permite concluir que o ato de administrar, de dirigir, de contratar, de selecionar e negociar com os estabelecimentos fornecedores de produtos e serviços, de obtenção de crédito, de centralização da contabilidade, de recolhimento de tributos em todas as esferas, de controle de operações em 1.000 municípios, com mais de 150.000 estabelecimentos, é irrelevante, já que SÓ HAVERIA UMA OPERAÇÃO IMPORTANTE, que é o atendimento ao cliente!

Evidentemente, o auto de infração desconsidera a verdade material ao desconhecer a realidade empresarial e o que seja uma unidade econômica, a que o artigo 4º da LC 116/2003 faz menção.

Pela lista de estabelecimentos conveniados transcrita no parecer, percebe-se que a matriz trabalha com mais ou menos 1.000 municípios, dos quais os mais relevantes lá estão citados.

Agiu, portanto, corretamente a empresa em oferecer à administração do Município a relação de todas as operações ocorridas no Município, onde o ISS foi pago.

Para encerrar esta parte - de rigor, a principal do parecer -, volto às considerações iniciais, ou seja, que o artigo 4º, da LC 116/2003 faz menção ao local em que há o

desenvolvimento das atividades

do contribuinte e este é, decididamente, o estabelecimento sede-matriz, que constitui a verdadeira unidade prestadora de serviços de gestão do crédito³⁴.

No encerramento deste parecer, relembro que a LC de normas gerais, por ser ordenadora da produção legislativa ordinária, serve de limitação à elaboração legislativa das entidades da Federação, enquanto impeditiva de regulação inferior que ultrapasse seus limites. A lei ordinária não pode, por exemplo, criar uma decadência de sete anos, em face do limite estabelecido no artigo 173 do CTN, como já no início explicitiei.

Ora, o artigo 20 da Lei Municipal está assim redigido:

Artigo 20º - Através de processo regular, o preço dos serviços poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal nas seguintes hipóteses a na forma em que o Regulamento dispuser sem prejuízo das penalidades cabíveis:

I - Não exibição ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do preço, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais comprobatórios;

II - Quando houver fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da prestação dos serviços, ou quando o declarado for notoriamente inferior ao corrente na praça;

III - Quando o sujeito passivo não estiver inscrito na repartição fiscal competente,

34. Ana Maria Ferraz Augusto esclarece que as empresas são unidades econômicas, a que se referiu o artigo 4º da LC 116/03: “ Tanto em economia quanto em direito diversos significados têm sido atribuídos à expressão “empresa”. Fala-se de empresa como unidade de produção, unidade econômica, atividade econômica, empreendimento, lugar de organização da produção e pessoa jurídica, simples referência a esses sentidos deixa transparecer que as controvérsias uno resultam apenas da pretensão de elaborar-se um conceito jurídico distinto de seu fundamento econômico.

Alfredo Rocco, considerando a organização do trabalho como o elemento constitutivo específico da empresa, definiu-a como a organização para produzir, o que corresponde à reunião e coordenação dos fatores da produção” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 31, Ed. Saraiva, São Paulo, 1977, p. 274/275).

tendo extensão maior do que o permitido, no que concerne às hipóteses mencionadas, como é o caso do inciso 3, e menor do que estabelece na LC no que concerne o direito do contribuinte à avaliação contraditória.

Com efeito, o artigo 148 do CTN, já comentado, está assim disposto, repito:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (grifos meus).

Ora, todos os documentos das operações no Município autuador foram apresentados e merecem fé, pois atestam as operações lá realizadas³⁵.

Por outro lado, todos os balancetes de todas as operações realizadas fora do Município autuador, em mais de 1.000 Municípios, a partir do município da matriz, tiveram seu valor considerado válido para fins de arbitramento, a partir DOS BALANCETES FORNECIDOS pela matriz referentes a todas as suas operações, em clara demonstração de que houve exibição ao Fisco:

a) dos documentos das operações realizadas no município; e

35. Zuudi Sakakihara, ao comentar o artigo 148 do CTN, esclarece: “Caberá ao Fisco comprovar, ainda que mediante indícios, a existência da circunstância que legitima a prática do arbitramento, que é o fato de serem omissos, ou não merecerem fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, ou por terceiro a isso obrigado” (grifos meus) (*Código Tributário Nacional Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 576).

b) da movimentação geral no Brasil, se não, não teria havido base de cálculo para o arbitramento indevido³⁶.

Houve exibição das operações realizadas no município, não havendo necessidade de exibir-se documentação do que não está na competência impositiva do Município autuador. Por outro lado, a fiscalização não contestou o valor e os preços reais das prestações de serviços, que foram considerados para efeitos de arbitramento das atividades realizadas no Município, apenas incorporando à exigência fiscal os valores de todas as operações realizadas FORA DO município autuador, em mais de 1.000 Municípios.

Ora, a pretensão do município autuador de AVANÇAR NA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA DE OUTROS MUNICÍPIOS, sem sequer seus agentes terem se dado ao trabalho de visitar o estabelecimento matriz e apesar de reconhecerem, que ali é a sede da administração, que lá está a diretoria e de que todas as atividades constantes dos balancetes que viabilizam a utilização de cartões de crédito pelos consumidores, em mais de 150.000 estabelecimentos - como emissão, responsabilização, pagamento de cartões, financiamentos e contratos – têm lugar na MATRIZ, faz com que o arbitramento tenha desrespeitado o artigo 148 do CTN, vício no qual também incorre a lei municipal, que cria hipóteses de arbitramento mais extensas do que as permitidas pela lei complemen-

36. Eduardo Domingos Bottallo lembra que: “Portanto, o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado ‘in commercium’ (no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

Este conceito é suficientemente ‘lato’, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, tanto material (v.g., uma obra de engenharia), quanto imaterial (p. ex., os serviços prestados por profissionais liberais ‘stricto sensu’), que consista na execução de uma obrigação de fazer. Mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, ‘o fazer haverá de prevalecer sobre o dar’” (*O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 79).

tar. É de se lembrar, todavia, que a própria lei municipal não foi descumprida, em face de ter

havido exibição dos documentos das operações no município

e

o preço real foi rigorosamente igual ao do arbitramento.

O fato é que a digna fiscalização NÃO CONSIDEROU, NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA EMPRESA, todo complexo de operações realizadas pela matriz para que os usuários possam usufruir do crédito nos 150.000 estabelecimentos contratados pela matriz para fornecer produtos e serviços em mais de 1.000 Municípios (!), assim como os contratos de financiamento, que viabilizam os cartões de crédito, com estabelecimentos bancários formalizados exclusivamente pela matriz³⁷.

Em termos diferentes, as operações, que foram completadas no Município (utilização de cartões em estabelecimentos lá credenciados), tiveram o tributo recolhido àquele município, independentemente de outras operações terem sido realizadas fora de seu território. É que a principal operação é aquela em que o cartão é utilizado em estabelecimento comercial ou prestador de utilidade, gerando a responsabilidade de garantia

37. Carlos Valder do Nascimento comenta: “É da maior importância o fato jurídico consubstanciador do critério espacial. Assim, tal fato há de ocorrer no espaço territorial do Município “onde se configuram realizados os aspectos material e temporal da hipótese de incidência”. Isto porque a base geográfica, sobre a qual ele exerce sua jurisdição, é de relevo fundamental para a caracterização do fato imponible.

Cumpra ponderar, pois, que a determinação do lugar é da maior significação para a fixação da hipótese de incidência, posto possibilitar a solução de problemas decorrentes do poder tributário municipal. Dentre eles, a questão de soberania, de sujeição fiscal, e os conflitos territoriais suscitados no tocante ao local de cobrança do imposto sob comento” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, coordenação minha, ob. cit. p. 610).

ou pagamento da matriz para o estabelecimento credenciado. É de se lembrar que, em alguns Municípios, o tributo é, inclusive, recolhido na fonte.

E o próprio critério adotado de 50% do ISS para um Município e 50% para outro carece de qualquer sustentação, pois foi aleatoriamente apresentado, como se o mesmo percentual de contato com consumidor FOSSE igual nos dois Municípios, desconsiderando todas as demais operações do Sistema Empresa!

O arbitramento, como técnica de lançamento de ofício, não pode, pois, ser aplicado à hipótese.

Por fim, é de se refletir que sequer o auto descreve por que razão considerou como prestação de serviços apenas uma das cinco operações (relação entre consumidor e filial) e não as demais quatro, principalmente, aquela que viabiliza a prestação (relação entre o consumidor e o estabelecimento fornecedor). Não se refere, em nenhum momento, ao que é a operação global de prestação de serviços da empresa, que, como descrito no início, é de complexidade administrativa, pressupondo 5 grandes operações (emissão, produção e distribuição de cartões, contratação de estabelecimentos fornecedores de produtos e prestação de serviços, contratação de estabelecimentos financiadores, relação entre o consumidor e o estabelecimento fornecedor de produtos ou serviços que se faz entre em mais ou menos 1.000 municípios do Brasil e as operações entre a empresa e os estabelecimentos financiadores, quatro destas operações realizadas exclusivamente na ou a partir da MATRIZ.

O pagamento, portanto, de ISS pela filial concerne exclusivamente a operações que se completaram no USO DO CARTÃO na própria cidade, nos estabelecimentos ali sediados e que são conveniados com a matriz³⁸.

38. Lembro para finalizar a explicação obtida da consultante de como funciona o sistema: “Em razão da deficiência de crédito na praça, àquela época. a empresa espe-

Em face de todo o exposto, entendo que o auto de infração não se reveste dos elementos jurídicos necessários, principalmente do ponto de vista da legalidade da imposição, em que a exigência deve decorrer de lei, visto que o artigo 18, incisos I e II, da lei municipal cuidam de serviços prestados no município, o III cuida do tomador ou beneficiário de serviço, à evidência, a ele prestado, hipóteses, que foram rigorosamente aquelas pela consulente seguidas, ao recolher o ISS devido para tais operações no Município autuador³⁹.

cializou-se na gestão do crediário. Naquela época, as linhas dos bancos eram bastante restritas e as pequenas e micro-empresas tinham dificuldades para gerir seus fluxos de caixa, já que seus limites de crédito não eram suficientes para manter o crescimento das vendas e os estoques.

Esse cenário igualmente motivou a empresa a transformar-se em uma empresa com uma política de crédito voltada ao consumidor e ao pequeno e médio lojista. Surgiu o Sistema Empresa, cuja empresa passou a gerenciar o crediário nas diversas lojas afiliadas. A preocupação com rapidez, eficiência e baixos custos já havia levado a empresa a lançar o Cartão Empresa, cujas funções em sua concepção restringiam-se à identificação do consumidor e, portanto, à facilitação de cadastro do consumidor no estabelecimento varejista.

O crescimento dessa operação fez com que se buscassem alternativas tecnológicas e operacionais. Assim, concentrando em uma única empresa a captação de novos clientes ou titulares, o credenciamento de estabelecimentos comerciais varejistas e, também, a captura das transações eletrônicas realizadas, em 2001 nasceu a Empresa Administradora de Cartões de Crédito Ltda., desenvolvendo uma bem sucedida operação de cartões de crédito voltada para as classes C, D e E.

O modelo consiste em cadastro ou conjunto de dados dos consumidores, pessoas naturais, as quais, por intermédio da utilização do cartão, podem efetuar o pagamento dos bens adquiridos ou dos serviços tomados da rede de estabelecimentos afiliados. A transação consiste no pagamento total ou parcelado, pelo cliente, de qualquer aquisição de bens ou serviços tomados do estabelecimento, por meio da utilização do cartão de crédito como meio de pagamento”.

39. O artigo 18, incisos I e II da Lei Municipal está assim redigido:

“Artigo 18º - O local da prestação do serviço, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - o do estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

II - no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”.

Nas considerações preliminares a este parecer, ao falar do princípio da estrita legalidade, referi-me a inextensividade do princípio da estrita legalidade e tipicidade fechada, próprios da lei tributária. É exatamente, à luz de tal perfil que o auto não se sustenta, inclusive à falta de discriminação da própria atividade pretendidamente tributável pela fiscalização, cuja complexidade transcende de muito o mero atendimento do consumidor⁴⁰.

Entendo, pois, que o AI não procede, nada obstante o respeito que mantenho pela digna fiscalização, que é o mesmo que sempre manifestei, nesta e em outras oportunidades, ao Fisco do Município.

S.M.J.

São Paulo, 20 de junho de 2011.

40. Escrevi sobre as limitações ao poder de tributar na Constituição: “O primeiro dos princípios por ele expressamente contemplado, é o da legalidade, que, como já se viu anteriormente, direito tributário, é estrita. Estava consagrado no direito anterior. não tendo sofrido alterações.

O CTN, portanto, continua inatacável, em seu art. 97.

O que de mais importante existe no dispositivo é a inexistência de ressalva, com o que a lei é fundamental sempre e sem limitações” (*Uma teoria do tributo*, Quartier Latin, São Paulo, 2005, p. 362).