

O MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E O POLÊMICO CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇOS CRIADO PELA LEI N° 14.042/05

Edmundo Emerson de Medeiros

1. São Paulo e a polêmica do cadastro de prestadores de serviços

Publicada em 31.8.2005, a lei n° 14.042/05 do Município de São Paulo gerou muita polêmica desde sua implementação. Decorrente do projeto de Lei n° 220/05, a lei instituiu a obrigatoriedade das empresas que prestam serviços na capital paulista, mas estão cadastradas em outros municípios, de se inscreverem em cadastro da prefeitura da capital, sob pena de se sujeitarem à retenção pelo tomador dos serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)¹.

A polêmica, obviamente, deriva do fato de que as empresas que passaram a sofrer a retenção não foram, por essa razão, desobrigadas pelos municípios dos seus respectivos domicílios fiscais do recolhimento do ISSQN a eles devido.

Interessante destacar que a lei sancionada pelo prefeito José Serra reacendeu velhas discussões em tomo da legitimidade ativa e da sujeição passiva do ISSQN. Tais debates remontam à vigência do Decreto-lei n° 406/68 e concentram-se em tomo da questão sobre o local em que o ISSQN seria devido: no local do estabelecimento prestador ou no local da prestação do serviço. O debate gerado pela lei paulistana n° 14.042/05 não é, obviamente, um novo mergulho nessa (quase) superada disputa, no entanto, sem sombra de dúvidas,

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

é travado a partir dos mesmos elementos nucleares: legitimidade ativa e sujeição passiva do ISSQN.

Alheia à onda de reclamações e ações movidas não apenas pelas empresas atingidas, mas, também, por entidades de classe e municípios vizinhos, o discurso adotado pela Prefeitura de São Paulo para legitimar a nova norma baseou-se no crescente surgimento de empresas que, situadas na capital, criaram *empresas virtuais* em municípios vizinhos com atraentes alíquotas do ISSQN². Nas clássicas palavras de Macrobius, em síntese, para a prefeitura paulistana “*Leges bonae ex malis moribus procreantur*” (“As boas leis nascem dos maus costumes”).

Não foi à toa, portanto, o pedido feito pela Prefeitura de São Paulo à Polícia Civil, de que verificasse, *in loco*, um único endereço em Santana do Parnaíba (Rua Bento Crispim de Oliveira, n° 324), no qual estariam (supostamente) instaladas nada menos que 736 empresas. O caso, como não poderia deixar de ser, tomou-se estandarte do discurso municipal.

Esse tipo de *planejamento tributário* não é novidade. Muitos paulistanos que lêem este artigo, seguramente, já se depararam (com certo estranhamento) com o veículo do vizinho, estacionado na garagem do condomínio, com placas do Estado do Paraná ou de outros estados vizinhos que oferecem *apetitosas* alíquotas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Passar-se-á, então, a analisar de forma mais detida os aspectos jurídico-tributários relacionados à discussão gerada pela lei n° 14.042/05 do Município de São Paulo.

2. O Decreto n° 46.598, de 04 de novembro de 2005, que regulamenta a Lei n° 14.042/05, destaca em seu preâmbulo: “CONSIDERANDO que o artigo 3° da Lei Complementar Federal n° 116, de 31 de julho de 2003, estabelece, como regra geral, que os serviços consideram-se prestados e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador; CONSIDERANDO a necessidade de resguardar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município de São Paulo da concorrência predatória de empresas que, embora nele efetivamente operem, simulam seu estabelecimento em cidades onde as alíquotas do imposto são inferiores àquelas vigentes neste Município; CONSIDERANDO que a mencionada simulação configura fraude contra a Administração Tributária do Município de São Paulo, à qual compete o dever de coibi-la, a fim de evitar graves prejuízos ao erário, DECRETA”.

2. Breve histórico legislativo do ISSQN

Em sua forma atual, o ISSQN surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, que dispôs competir aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos estados, delegando à lei complementar o estabelecimento de critérios para distinguir as atividades que poderiam ser tributadas no âmbito municipal.

Seguiu-se a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que, já no ano seguinte, com os Atos Complementares nº 34, nº 35 e nº 36, sofreu relevantes alterações em relação ao ISSQN. O Decreto-Lei nº 406, de 3./12.1968, revogou todas as disposições do CTN acerca do ISSQN e do ICM e passou a regulá-los, definindo fato gerador, base de cálculo, etc., além de veicular a lista dos serviços que ficariam sujeitos ao tributo municipal³. Em 1969, por meio do Decreto-Lei nº 834/69, o número de itens da lista sofreu substancial ampliação, passando de 29 para 66 itens.

A Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987, conferiu nova redação à lista de serviços, ampliando-a para 100 itens. Em 23.12.1999, a Lei Complementar nº 100 acrescentou à citada lista de serviços a exploração de rodovias. Vigente na essência por mais de 15 anos, a lista editada pela Lei Complementar nº 56 só foi substituída com a edição da Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003, atual norma de regência do tributo municipal. Frise-se, por fim, que, em âmbito constitucional, a Carta Política de 1988 ratificou a competência municipal para instituir o ISSQN, seguindo-se, em âmbito constitucional, a Emenda nº 37/02, que fixou a alíquota mínima para a cobrança do imposto em 2%.

3. Local do prestador ou do tomador: o STJ e a competência para tributar

Sob a regência do Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, o contribuinte do ISSQN era o prestador do serviço, sendo o imposto devido

3. Art. 8º. O imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

no local da prestação, assim considerado⁴: (a) o do estabelecimento (ou domicílio) do prestador; (b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; e (c) no caso de exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, etc., o município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Tinha-se, em vista dessa disposição, a regra geral de que o imposto era devido ao município no qual estava localizado o estabelecimento prestador dos serviços tributados, pouco importando, portanto, que a prestação tivesse ocorrido em outros municípios.

A aparente simplicidade de tal regra, no entanto, restou abalada por sucessivas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a competência para exigir o ISSQN, diferentemente do que dispunha a norma mencionada, era do município no qual ocorreu o fato gerador, irrelevante, neste caso, que a prestação tivesse sido feita por empresa estabelecida em outro município. Os acórdãos abaixo, proferidos pelo STJ, sintetizam esse posicionamento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. “0 Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados”. Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLINETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. 3. Agravo Regimental desprovido. (STJ; Primeira Turma; Relator Ministro Luiz Fux; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 747266; DJ 19.6.2006).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

4. Artigos 10 e 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

AUSÊNCIA DE EIVA NO JULGADO. ACÓRDÃO EM SINTONIA COM A ORIENTAÇÃO DESTES SODALÍCIO. Do atento exame dos autos, verifica-se que a egrégia Corte de origem, embora de modo contrário aos interesses da recorrente, apreciou fundamentadamente a questão trazida pelas partes. Observa-se, outrossim, que inexistente qualquer eiva a ser sanada no v. acórdão recorrido. ‘As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto’ (RMS 17.156/SE, Relator Ministro Castro Meira, DJ 20.09.2004). Agravo regimental improvido. (Brasília - DF, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 636599, Relator: Ministro Franciulli Netto, DJ 03.5.2005).

Essa linha jurisprudencial gerou certo transtorno e insegurança a muitos contribuintes, que passaram a sofrer a exigência do tributo tanto do município no qual estava localizada a sede da empresa, quanto daquele em cujo território ocorria a prestação do serviço sujeito a tributação⁵.

A Lei Complementar nº 116/03 manteve a regra geral do Decreto-Lei nº 406/68, alterando apenas o número de exceções, que aumentou de 02 (construção civil e exploração de rodovias mediante cobrança de preço dos usuários) para 20, todas elencadas em seu artigo 3º de maneira taxativa⁶.

-
5. O posicionamento adotado pelo STJ gerou e continua a gerar polêmica. Caio de Azevedo Trindade entende ser equivocada “[...] a idéia de vinculação entre o âmbito territorial de eficácia da lei e o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O legislador complementar adotou, como critério espacial, o local do estabelecimento do prestador do serviço. Nada há que possa inquirir de inconstitucional tal escolha. O fundamento do STJ ofende, ainda, outra diretriz complementar, desta vez a prescrita no CTN, art. 102. Ora, sendo o Decreto-lei 406/68 lei materialmente complementar, é possível a concessão de efeitos extraterritoriais às leis municipais.” (Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação. RDDT 95/38 e 48, 08/2003).
6. 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.

É provável, portanto, que a mencionada situação de insegurança não tenha sido completamente rechaçada pela simples previsão de um número maior de serviços sujeitos à exceção da regra geral de incidência (local da respectiva prestação), feita de forma expressa na nova norma complementar.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, não há, até o presente momento, decisões que alberguem a discussão sobre a competência para a cobrança do ISSQN, em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da Lei Complementar nº 116/03. O que há, por enquanto, são decisões que, fazendo menção ao Decreto-lei nº 406/68, reafirmam o entendimento de que a competência tributária é do município em que ocorreu o fato gerador (prestação de serviço) e que ratificam, em relação à nova lei complementar, as exceções nela previstas à regra geral de incidência do imposto no local da sede da empresa. Veja-se a ementa abaixo de acórdão proferido pelo STJ:

RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. 2. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração. 3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do "local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados". 4. Recurso ordinário provido. (STJ; Segunda Turma; Relator Ministro Castro Meira; Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17156; DJ 20.9.2004).

Como se vê, não há manifestação conclusiva do tribunal superior acerca da extensão do entendimento construído jurisprudencialmente na vigência do Decreto-lei n° 406/68, aos casos que envolvem fatos geradores ocorridos sob a regência da nova Lei Complementar. Na ementa supra transcrita, por exemplo, há apenas a ratificação de exceção prevista na nova norma, ressaltando-se no julgado que a incidência do tributo no local da prestação, neste caso, deve-se ao fato de que “a Lei Complementar n° 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados.”

Embora a questão da competência para cobrança do ISSQN seja tangenciada pela discussão decorrente da lei paulistana n° 14.042/05, não se pode dizer que há em tal debate, sintetizado nas ementas supra transcritas do STJ, um esgotamento dos principais elementos envolvidos na análise da legitimidade do cadastro instituído pela capital paulista.

Prevalecendo o entendimento de que o tributo será devido no local da prestação do serviço, por óbvio, perderá a discussão seu objeto nuclear: o imposto seria cobrado pelo município em cujo território ocorreu o fato gerador. Perceba-se, no entanto, que, ao instituir o cadastro de prestadores de serviço localizados em outros municípios, o Município de São Paulo não busca subverter a regra geral de incidência imposta pela Lei Complementar n° 116/03, mas objetiva, ao contrário, a identificação dos prestadores de serviço que, apesar de estabelecidos nos limites do seu território, declaram falsamente em sentido contrário.

Não há aqui, portanto, veiculação de norma que altera regra de competência estabelecida em lei complementar, até porque, se assim estivesse sendo feito, qual o sentido da exigência criada com o objetivo de identificar as empresas efetivamente estabelecidas na capital paulista?

4. Obrigações acessórias e poder de fiscalização

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária pode ser principal⁷ ou acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Extingue-se com o crédito dela decorrente⁸. A obrigação acessória, por seu turno, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos⁹.

Segundo o § 3º do mesmo artigo, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal em relação à penalidade pecuniária¹⁰ II.

7. Paulo de Barros Carvalho destaca que “o legislador do código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no conseqüente da regra-matriz de incidência. As demais relações, destituídas desse caráter, são designadas por obrigações acessórias...” (In: *Curso de Direito Tributário*, 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 184).
8. Preleciona Hugo de Brito Machado que “obrigação e crédito, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no direito tributário brasileiro. O CTN distinguiu a obrigação (art. 113) do crédito (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.” (In: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 141).
9. “A melhor doutrina não considera tais obrigações como acessórias da obrigação de dar; prefere ver nelas deveres de natureza administrativa, isso porque a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não suscetível de exaurir-se com o mero cumprimento. A conclusão é que nem todos os comportamentos que o Código Tributário Nacional considera como obrigações devem ser efetivamente tidos como tais. Há que se discriminar entre obrigações ‘principais’ e os deveres.” (BASTOS, Celso Ribeiro. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 146).
10. Há evidente impropriedade no disposto pelo § 3º, artigo 113, do CTN, quando considerada a definição de tributo oferecida pelo artigo 3º do mesmo código. Conforme destaca Celso Ribeiro Bastos (in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 148), “Não há

Equivalente ao cadastro federal de pessoas físicas e jurídicas ou ao cadastro estadual de contribuintes do ICMS, o Cadastro Municipal de Contribuintes de Tributos Mobiliários passou a ser o ponto de partida adotado pelos municípios para cobrança e fiscalização do ISSQN. Também chamado de CCM, é o cadastro das pessoas físicas e jurídicas que exercem atividades sujeitas ao pagamento do imposto e de taxas mobiliárias diversas, tais como a Taxa de Fiscalização Sanitária, Taxa de Fiscalização de Anúncio, etc.

O prestador de serviço inscrito no CCM, por ocasião da prestação do serviço, é obrigado a emitir nota fiscal de serviços, além de manter escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados, ainda que não tributados. Entre os documentos fiscais que integram o conjunto de obrigações acessórias do prestador de serviços paulistano, destacam-se a Declaração Mensal de Serviços (DMS), além de uma considerável quantidade de registros, como o de notas fiscais de serviços prestados, de serviços tomados ou intermediados de terceiros, de recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrências, etc.

5. O cadastro da lei paulistana n° 14.042/05: excesso?

O primeiro questionamento feito à validade da lei paulistana instituidora do cadastro em comento diz respeito à violação da mesma ao artigo 146, III, da Constituição Federal. Tal artigo dispõe caber à legislação complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os contribuintes dos impostos constitucionalmente discriminados.

Realmente, não há dúvida sobre a clareza do dispositivo constitucional: a definição dos contribuintes sujeitos ao recolhimento

que se falar em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por revelar esse pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.”

do ISSQN compete exclusivamente à lei complementar, o que, atualmente, é feito pela LC n° 116/03¹¹.

A nosso ver, no entanto, o ponto de gravidade é outro: ao estabelecer a retenção, pela tomadora, do ISSQN devido pela prestadora de serviços, a lei paulistana não altera a regra de sujeição passiva fixada em lei complementar, já que o imposto, nesse caso, continua sendo exigido do prestador que possui, de fato, sede no município de São Paulo (apesar de declarar em sentido diverso).

A lei municipal em questão, portanto, não está criando nova exceção à regra geral de incidência do ISSQN - município da sede da empresa -, como previsto pela LC n° 116/03, mas reafirmando tal regra e impondo sua aplicação àqueles que declaram falsamente estarem situados fora da capital.

Ao impor a obrigatoriedade do cadastro, o Município de São Paulo busca identificar a real localização do domicílio fiscal dos prestadores de serviços. Tal poder de fiscalização tem lastro no disposto pelo artigo 194 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a legislação tributária pode regular, em função da natureza do tributo, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização, estando sujeitas a esta atividade da administração fazendária as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal.

Ressalte-se que até mesmo a Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, faculta à administração tributária - especialmente (mas não apenas) para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva - o poder de identificar (além do patrimônio e dos rendimentos) as atividades econômi-

11. Acerca de tal dispositivo o Supremo Tribunal Federal já decidiu: “No embate diário Estado/Contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes - alínea a do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.” (STF, 2ª Turma, Rei. Ministro Francisco Rezek, Recurso Extraordinário n° 193.380-1, 02/1996).

cas do contribuinte. Por óbvio, tais poderes devem, como explicitado no mesmo dispositivo, serem exercidos nos termos da lei e respeitando-se os direitos individuais do contribuinte; com relação especificamente à fiscalização implementada por meio do cadastro em comento, não parece haver qualquer abuso ou violação de direitos individuais, merecendo ressalva, no entanto, o aspecto atinente à retenção determinada a partir de mera presunção e sem a instauração do devido processo administrativo tendente à apuração do crédito tributário (supostamente devido) por meio do respectivo lançamento de ofício.

A questão que merece atenção, portanto, não é a que diz respeito à pretensa subversão, pela prefeitura paulistana, da regra de competência instituída pela LC nº 116/03, mas, sim, a seguinte: pode o município, sem a instauração de regular processo administrativo e, por decorrência, sem o respectivo lançamento de ofício, presumir que determinada empresa não possui sede na capital, simplesmente porque a mesma não realizou o cadastro instituído pela Lei nº 14.042/05?

Parece-nos que não. Com efeito, a tributação daqueles que, apesar de declararem de forma diversa, estão (de fato) situados na capital, não pode ser mera consequência da omissão quanto ao cadastramento instituído pela lei em comento, mas deve ser consequência de processo administrativo pelo qual seja assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Situação similar ocorre no âmbito federal: a Secretaria da Receita Federal, a partir dos dados de CPMF disponibilizados pelos bancos encarregados da retenção, inicia procedimentos de fiscalização em relação aos contribuintes que declaram renda incompatível com a respectiva movimentação bancária. Isso não significa, no entanto, que o ente fiscalizador pode presumir a omissão de receita exclusivamente a partir da movimentação bancária que originou a fiscalização¹². O órgão fazendário, portanto, pode, sim, fiscalizar

12. Essa questão já foi objeto de amplo debate no âmbito do próprio Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme se depreende da ementa adiante transcrita: "IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS INTERPOSIÇÃO DE PESSOA - A determinação dos rendimentos omitidos, tomando por

e, somente depois de ouvido o contribuinte e reunidos elementos palpáveis, poderá efetuar o lançamento de ofício fundado na receita comprovadamente omitida¹³.

O Município de São Paulo, igualmente, pode fiscalizar a prestação de serviço ocorrida dentro dos seus limites territoriais, não decorrendo desta conclusão, no entanto, a legalidade da retenção do ISSQN lastrada exclusivamente na omissão de cadastramento pela empresa situada fora da capital.

Ao presumir a falsidade da informação prestada pelo contribuinte sem antes adotar qualquer procedimento tendente à verificação do fato presumido e sem maior fundamentação, a prefeitura viola não apenas o direito ao contraditório e à ampla defesa, corolários do processo administrativo fiscal, mas, também, o disposto pelo artigo 149 do CTN, que prevê a obrigatoriedade de se efetuar o lançamento de ofício quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória¹⁴,

base depósitos bancários de origem não comprovada, somente pode ser efetuada em relação a terceiro quando restar comprovado pelo fisco que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento lhe pertencem, sendo incabível a aplicação dessa regra quando ausente no processo qualquer indício de que o titular de fato da conta bancária não seja o autuado." (Sexta Câmara, Recurso Voluntário nº 140942, Processo nº 13727.000439/2003-40, Sessão: 06/07/2005. Rei. Ana Neyle Olímpio Holanda).

13. Os créditos tributários apurados pelo fisco e não decorrentes, diretamente, de anterior declaração prestada pelo contribuinte devem, necessariamente, ser objeto de lançamento de ofício. Este tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em casos análogos, a exemplo da situação julgada no AgRg no REsp nº 781900/PR. Rei. Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. DJ 15.3.2007: “[...] Não há qualquer notícia de que a Receita, rejeitando as compensações efetuadas, tenha procedido ao lançamento de eventuais diferenças encontradas. Ademais, que não há qualquer notícia de que o fisco tenha procedido ao lançamento de ofício das diferenças decorrentes do alegado erro na compensação (inclusive as decorrentes da alegada prescrição) ou das parcelas que alega estarem inadimplidas. E, sem lançamento, não há crédito constituído, fazendo jus a impetrante à CND.”
14. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (...)

Note-se que, no âmbito do Município de São Paulo, a Lei nº 14.133, de 24.1.2006, criou o Programa de Modernização da Administração Tributária e regulamentou a norma geral antielisão inserta no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Referida regulamentação estabeleceu critérios para a desconsideração do negócio jurídico simulado, sendo obrigatória a fundamentação, pelo agente fiscalizador, do ato pelo qual determinado tributo é lançado de ofício¹⁵.

A possibilidade de restituição dos valores indevidamente retidos prevista na Portaria SF nº 60, de 05.5.2006, não afasta ou ameniza a irregularidade da retenção presentemente tratada. Com efeito, os prestadores de serviço que se sujeitarem à retenção do ISSQN pelo tomador localizado em São Paulo não estarão, em razão desta retenção e da respectiva legislação paulistana, desobrigados quanto ao recolhimento do ISSQN nos municípios onde estiverem localizados os seus estabelecimentos, ou seja, tais cidades continuarão a exigir (e não poderia ser de outra forma) o ISSQN pertinente aos serviços prestados pelas empresas estabelecidas dentro dos seus limites territoriais.

A situação torna-se mais gravosa ainda se considerado que, nos termos do artigo 2º da citada Portaria¹⁶, os pedidos de restitui-

15. Lei nº 14.133, de 24.1.2006. Art. 19 [...] § 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negociai; ou

II - abuso de forma.

§ 3º Considera-se indicativo de falta de propósito negociai a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 4º Para o efeito do disposto no inciso II do § 2º, considera-se abuso de forma a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

16. “2. Os pedidos de restituição deverão ser protocolados pelo tomador de serviços na Praça de Atendimento, localizada no Parque do Anhangabaú, 206/226, CEP 01007-040, São Paulo/SP, e deverão conter, obrigatoriamente, os documentos abaixo elencados: a) requerimento do tomador de serviços, em duas vias, conforme Anexo I desta Portaria; b) cópia autenticada da nota fiscal sobre a qual houve a retenção; c) autorização do prestador de serviços emitente da nota fiscal especificada na letra “b”, conforme Anexo II desta Portaria; d) cópia simples do CNPJ do tomador de serviços; e) cópia simples do comprovante de recolhimento do ISS retido.”

ção deverão ser protocolados na prefeitura paulistana pelo tomador de serviços e acompanhar, entre outros documentos, a autorização fornecida pelo prestador de serviços emitente da nota fiscal. Veja-se, pois, que, mesmo nas hipóteses de restituição, esta será feita ao tomador dos serviços, e não ao prestador, que, a essa altura, também já recolheu o ISSQN aos cofres do município onde está localizado o seu estabelecimento ou, no mínimo, estará sendo por este cobrado.

Por outro lado, a alegada violação, pela lei paulistana, da presunção de veracidade inerente às informações prestadas pelos contribuintes que se declaram sediados em outros municípios merece melhores considerações.

Com efeito, o ponto central deste argumento é a usurpação, pelo Município de São Paulo, da competência que seria exclusiva do município declarado sede pelo prestador de serviço (já que esta informação presume-se verdadeira), para o exercício do poder de polícia destinado à verificação das instalações das empresas que estão sob sua jurisdição.

As premissas desse raciocínio, no entanto, não conduzem à conclusão que se pretende. Isso porque, de fato, a informação prestada por determinada empresa quanto ao município de localização da sua sede presume-se verdadeira, sendo tal presunção apenas relativa. É justamente tal presunção que impede, por exemplo, a pura e simples determinação de retenção do ISSQN, pela tomadora do serviço situada em São Paulo, em relação a todo e qualquer serviço prestado por empresas situadas fora da capital¹⁷.

Ao considerar *estabelecimento prestador* o local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo

17. Acerca das regras para a retenção do ISS pelo tomador do serviço o ilustre Aires F. Barreto preleciona: “ (...) cabe reter o ISS quando a obrigação tenha se verificado no mesmo Município onde se pretende proceder à retenção na fonte desde que seja o mesmo em que estiver situado o tomador do serviço. A obrigação de reter só pode surgir para responsável localizado no mesmo Município em que o contribuinte prestou serviços (ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local)... A obrigação de reter só pode surgir para o tomador se o Município considerado for o local em que está localizado e se o serviço foi prestado ali, ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local”. (*ISS e responsabilidade tributária*. RDDT, PP. 122-127, 2005).

as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, a Lei Complementar nº 116/03 definiu como aspecto espacial do ISSQN o local do estabelecimento efetivamente envolvido na prestação do serviço¹⁸. A declaração prestada pelo próprio contribuinte, portanto, não teria o condão de alterar a realidade pertinente ao local onde são desenvolvidas as atividades de prestação de serviços, de modo permanente ou temporário¹⁹.

Analise-se, por fim, a tese segundo a qual o Município de São Paulo só tem jurisdição sobre contribuintes estabelecidos em seu território, o que inviabilizaria a imposição cadastral feita a empresas situadas fora dele. Adota-se como fundamento dessa linha de argumentação, inclusive, entendimento emanado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca de situação análoga, conforme ementa transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO MUNICIPAL. APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. ESTABELECIMENTOS SITUADOS EM OUTROS MUNICÍPIOS. 1. A fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição. 2. Ao permitir que o Município de São Paulo exija a apresentação de livros fiscais e documentos de estabeleci-

-
18. Em sua obra *Interpretação da Norma Tributária* (São Paulo: MP Editora, 2006, p. 151), José Maria Arruda de Andrade assevera que “[...] a linguagem jurídica não está apartada da linguagem natural (ou ordinária). O legislador se utiliza da linguagem ordinária e de conceitos jurídicos para compor o texto normativo (...) O texto normativo será apenas um dos elementos da norma, já que ela é um mecanismo estruturado da realidade social e somente será produzida mediante uma aplicação (autêntica) [...] A realidade não está separada da norma.”
19. Sobre a questão preleciona o ilustre José Soares Eduardo de Melo: “O estabelecimento deve compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos, etc.), e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviços. A existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento prestador de serviços... Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa, se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas ‘caixa postal’) um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas, instalações) representará uma mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.” (*ISS - Aspectos Teóricos e Práticos - Atualizada com a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 149).

mentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de examinar referida documentação de seus próprios contribuintes. 3. Recurso parcialmente conhecido e não provido. (Brasília - DF, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 73086/SP, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, DJ 30/06/2003).

Não há dúvida de que o poder de fiscalização do município é limitado pelas fronteiras do seu território, decorrendo justamente dessa premissa a possibilidade de que este poder/dever fiscalizatório seja exercido sobre os fatos que, ocorridos dentro do seu território, sejam potencialmente geradores de obrigação tributária. Veja-se que, no acórdão mencionado, a vedação diz respeito à fiscalização dos “[...] fatos ocorridos no território de outros entes federados [...]”. Assim, é de se destacar novamente que a imposição da Prefeitura de São Paulo, neste caso, não mira a empresa estabelecida em outro município, mas, sim, aquela que, de fato, está na capital, apesar de declarar falsamente em sentido contrário.

Ora, acaso o contribuinte de ICMS estabelecido no Estado de São Paulo está livre da fiscalização fronteiriça exercida por outro estado, se por este transitar com mercadoria? Veja-se, pois, que a exigência em questão gravita em torno de fato gerador ocorrido em território paulistano e, portanto, sujeito à fiscalização da Prefeitura de São Paulo, que não estará excedendo os limites da sua competência tributária se exigir o ISSQN de empresa que, de fato, está estabelecida na capital e que nela realiza a prestação de serviço previsto na lista da Lei Complementar nº 116/03. O fato de essa empresa declarar falsamente que possui sede em outro município não altera essa realidade fática, tampouco restringe a competência tributária outorgada constitucionalmente ao Município de São Paulo.

O ilustre Kiyoshi Harada, adotando posição contrária à defendida, quanto a este aspecto, neste artigo, indaga: “Pode o Município competente para instituir e exigir o ISS deixar de fazê-lo, só porque o Município de São Paulo já o cobrou?”. A resposta vem no mesmo artigo: “Claro que não, sob pena de incorrer na violação do art. 11 da LRF, que dispõe sobre requisitos essenciais da responsabilidade

na gestão fiscal, além de caracterizar ato de improbidade administrativa, conforme art. 10 da Lei nº 8.429/92²⁰.

Penso que questão similar pode ser posta, nos seguintes termos: pode o Município de São Paulo deixar de cobrar o ISSQN incidente sobre serviços prestados em seu território, por empresa também sediada em seu território, apenas porque o contribuinte declarou falsamente possuir sede em outro município? A resposta, claro, será idêntica à apresentada acima.

6. Conclusões

A lei municipal nº 14.042/05 não criou nova exceção à regra geral de incidência do ISSQN prevista na LC nº 116/03, mas apenas impôs a aplicação de tal regra àqueles que declaram falsamente estar situados fora da capital. A lei paulistana, portanto, não altera a regra de sujeição passiva fixada em lei complementar quando prevê a exigência da exação daquele que possui sede na capital, apesar de declará-lo falsamente em sentido diverso.

Por outro lado, não poderia o município presumir que determinada empresa não possui sede na Capital simplesmente porque a mesma não realizou o cadastro instituído pela Lei 14.042/05, ou seja, a tributação daqueles que, apesar de declararem de forma diversa, estão (de fato) situados na Capital, não pode ser mera consequência da omissão quanto ao cadastramento.

A exigência do ISSQN (via retenção) das empresas que possuem sede em outros municípios, portanto, restará eivada de ilegalidade se calculada apenas na mera presunção decorrente da omissão quanto ao cadastramento criado pela Lei Municipal nº 14.042/05. O lançamento de ofício, neste caso, não é prescindível e deve ser feito pela administração sob pena de ofensa aos artigos 149 do CTN e 5º, LV, da Constituição Federal.

20. In: *Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, nº 1181, 25.9.2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/>. Acesso em: 26.10.2006.

7. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar, atualização por Mizabel Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Aires F. *ISS e responsabilidade tributária*. RDDT, pp.122-127, 11/2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Carlos Valder do Nascimento (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- HARADA, Kiyoshi. *Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo*. Jus Navigandi: Teresina, ano 10, nº. 1181, 25.9.2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/>.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário* 96, 09/2003.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS - Atualizado com a LC 116/03*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2004.
- TRINDADE, Caio de Azevedo. *Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação*. RDDT 95/38 e 48, 08/2003.