

01.05.2010
Reg. 196 rec. 3

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

PARECERES

Legalidade/Constitucionalidade do Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios - Cepom/RJ

Diogo Ferraz
Luciano Gomes Filippio

1. Introdução

V. Sas. indagam-nos sobre a legalidade/constitucionalidade do Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios (Cepom), bem como sobre a orientação jurisprudencial sobre o tema.

- Para tanto, V. Sas. Formulam-nos as seguintes perguntas:
- A) Pode um ente federativo instituir obrigações acessórias para contribuintes que praticam o fato gerador em outro ente federado?
 - B) A obrigação instituída pelo Cepom vincula todo e qualquer serviço prestado no Município do Rio de Janeiro?
 - C) Caso negativo, que tipos de serviços podem ser abrangidos pelo Cepom?
 - D) Há algum vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade na obrigação instituída pelo Cepom?
 - E) Os tribunais brasileiros já se manifestaram sobre o tema?

2. Da Legislação

A Lei nº 4.452, de 27 de dezembro de 2006, alterou o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, acrescentando o art. 14-A, que assim dispõe:

"Art. 14-A. *Toda pessoa jurídica que preste serviços no Município do Rio de Janeiro com emissão de documento fiscal autorizado por outro município deverá fornecer informações, inclusive a seu próprio respeito, à Secretaria Municipal de Fazenda, conforme previsto em regulamentação.*

§ 1º Excluem-se do disposto no caput as prestações que envolvem os serviços referidos nos incisos XX e XXI do art. 14.

§ 2º No interesse da eficiência administrativa da arrecadação e fiscalização tributárias, o Poder Executivo poderá excluir do procedimento de que trata o caput determinados grupos ou categorias de contribuintes, conforme sua localização ou atividade." (grifou-se)

O "regulamento" previsto no final do caput do artigo acima transcrito surgiu com a edição do Decreto nº 28.248, em 30 de julho de 2007, que assim dispôs em seu primeiro dispositivo:

"Art. 1º A *pessoa jurídica que prestar serviço relacionado no Anexo I para tomador estabelecido no Município do Rio de Janeiro, com emissão de documento fiscal autorizado por outro município, deverá fornecer informações, inclusive a seu próprio respeito, à Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura do Rio de Janeiro, nos termos e condições dispostos neste Decreto.*" (grifou-se)

O mesmo Decreto, contudo, também regulamentou o art. 14, XXII, do Código Tributário Municipal, que trata da responsabilidade do tomador de serviço, nos seguintes termos:

"Art. 14. São responsáveis:

(...)

XXII - o tomador do serviço, no caso em que o prestador emitir documento fiscal autorizado por outro município, *se esse prestador não houver cumprido o disposto no art. 14-A nem estiver enquadrado nas exclusões de que tratam seus §§ 1º e 2º.*" (grifou-se)

Entretanto, tal dispositivo, também acrescentado pela Lei nº 4.452/06, não vinha sendo aplicado por falta de norma regulamentadora. Nesse sentido, e diante da necessidade de dar executividade à responsabilidade tributária acima descrita, foi editado o art. 3º do Decreto nº 28.248/07:

"Art. 3º Ainda que isento ou imune, o tomador do serviço estabelecido no Município do Rio de Janeiro será responsável pelo pagamento do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter-lo e recolhê-lo, no caso em que o prestador de serviços emitir documento fiscal autorizado por qualquer outro município localizado no País, se esse prestador não estiver em situação regular no cadastro específico da Secretaria Municipal de Fazenda." (grifou-se)

Como se nota, o Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios - Cepom traz obrigações acessórias tanto para a empresa prestadora de serviços, quanto para a tomadora. A primeira deve se inscrever no cadastro específico; a segunda, caso celebre contrato com empresa prestadora não cadastrada regularmente, deve reter e recolher o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A suposta finalidade de tal procedimento é evitar que as empresas simulem o endereço do seu estabelecimento prestador ou da sua sede, instalando-o em outro Município que ofereça alíquota de ISS menor que a praticada no Município do Rio de Janeiro, tendo em vista que o art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 30 de julho de 2003 estabelece, como regra geral, que o imposto será devido ao Município em que localizado o estabelecimento prestador, ou, na falta deste, no qual o prestador possui domicílio.

Tal imposição, contudo, não é novidade em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que o Município de São Paulo já instituiu a necessidade de cadastramento das empresas por meio da Lei nº 14.042, de 30 de agosto de 2005, que acrescentou o art. 9º-A à Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que, por sua vez, alterou a legislação paulista do ISS. Nesse sentido, vale conferir a relação do dispositivo:

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

(...)

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

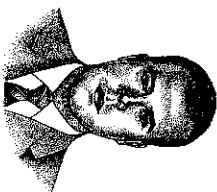
Como se nota, a obrigação de que ora se trata é muito semelhante nos dois Municípios. Contudo, vale registrar que, por ser mais antiga, a legislação paulista já foi objeto de apreciação do Poder Judiciário, o que será analisado de forma pormenorizada no item 5 abaixo.

3. Análise da Constitucionalidade e Legalidade do Cepom/RJ

Como afirmado acima, o art. 3º da Lei Complementar nº 116/03 definiu, como regra geral, que o ISS é devido ao Município em que localizado o "estabelecimento prestador," do



Diogo Ferraz
é Mestrando em
Direito Público na
UERJ e Advogado no
Rio de Janeiro.



Luciano Gomes
Filippio
é Advogado no
Rio de Janeiro.

serviço, ou, na ausência desse estabelecimento, onde é situado o domicílio do prestador do serviço.

Assim, se a titularidade do crédito tributário pertence a um determinado Município, cabe somente a este Município criar obrigações acessórias ou instrumentais que auxiliem na fiscalização e arrecadação do tributo. Esse é o magistério de Roque Antonio Carrazza:

*"Destarte, a pessoa política só é dada instituir obrigações acessórias pertinentes, isto é, que se ajustem aos tributos compreendidos em seu campo tributável. De fato, seria ilógico - além de juridicamente inadmissível - que a pessoa política A criasse obrigações acessórias relativas a tributos de competência da pessoa política B. Sobretudo quando tais obrigações acessórias não estão contempladas nem mesmo na legislação desta última."*¹¹

Tal entendimento decorre do respeito ao Princípio da Territorialidade, que por sua vez é corolário do pacto federativo. Hugo de Brito Machado oferece sucinto e eficiente conceito do princípio em questão:

*"Segundo o princípio da territorialidade das leis, estas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita. Não há, portanto, necessidade de norma no Direito positivo que o afirme. É um princípio universal que tem prevalecido plenamente, tanto no Direito interno como no Direito externo de cada país."*¹²

Em Direito Tributário, pode-se afirmar que, segundo o Princípio da Territorialidade, as leis tributárias somente vigoram no território do ente tributante que as edita. Portanto, em se tratando de leis tributárias estaduais ou municipais, estas somente vigorarão no respectivo território do Estado ou do Município que as edita.

Ao editar regra criando obrigação que vincule contribuinte de outro ente federativo, o Município do Rio de Janeiro está claramente invadindo a competência tributária alheia, infringindo na legislação dos demais Municípios, o que é evidente absurdo. Nesse sentido, vale conferir a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

*"Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e fora dele, tão-somente nos estritos limites em que lhe reconhecem extraterritorialidade os convênios de que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União."*¹³

Dessa forma, em se tratando de empresa prestadora de serviço sediada fora do território carioca, não pode o Município do Rio de Janeiro editar regra impondo obrigações acessórias que dizem respeito a imposto devido a outro Município, sob pena de violar o Princípio da Territorialidade, caso aquela empresa não possua um estabelecimento prestador no Município do Rio de Janeiro.

Esse entendimento decorre, outrossim, de uma interpretação sistemática do art. 113, parágrafo 2º, do CTN, que diz que a "obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". Ora, se a obrigação acessória tem por objetivo dar apoio à arrecadação e fiscalização dos tributos, é evidente que ela deve se referir aos tributos de competência daquele ente da federação que pretende instituir tais obrigações acessórias. Não faz sentido que um determinado ente institua obrigação acessória para otimizar a arrecadação e fiscalização de tributo que não é de sua competência.

Por exemplo, no caso do ISS, o Município pode criar instrumentos para fiscalizar se um determinado prestador de serviço possui estabelecimento em seu território, ou seja, se o "estabelecimento prestador" mencionado pelo art. 3º da LC nº 116/03 é ali localizado, com vistas a fixar a competência tributária.

Por outro lado, não há como esse Município exigir que o prestador comprove possuir estabelecimento em outra localidade, pois, além de fugir da sua competência (territorial), essa comprovação é irrelevante para a configuração da sujeição ativa, que será identificada pela localidade do estabelecimento prestador do serviço, e não em virtude da eventual precariedade ou inexistência de outro estabelecimento da empresa. Não há "interesse da arrecadação" (art. 113, parágrafo 2º, do CTN) nesse tipo de exigência, pois, nos termos do art. 3º da LC nº 116/03, a inexistência de um "estabelecimento prestador" não atrai a competência tributária para o Município em que é prestado o serviço, mas sim para aquele em que tem domicílio o prestador.

Nesse sentido, vale ainda mencionar que há grande controvérsia no que tange ao local em que o tributo é devido. Assim, nos casos de prestadoras que realizam serviço fora do Município em que possuem estabelecimento ou em que sediadas, é preciso estabelecer qual ente político terá competência para cobrar o ISS, o que será abordado no item 4 abaixo.

4. Da Competência Tributária nos Casos de Serviços Prestados em Município Diverso daquele em que a Empresa possui Estabelecimento

A regra do art. 3º da LC nº 116/03 já mencionada acima não trouxe nenhuma inovação quanto ao que dispunha o parcialmente revogado Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. No entanto, contém 20 regras de exceção (os incisos X e XI foram vetados), nas quais estabeleceu que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local da sua efetiva prestação.

O primeiro tribunal a se manifestar sobre o tema foi o Supremo Tribunal Federal, em precedente julgado em 11 de maio de 1976 (RE nº 82.977/60)¹⁴.

"Confermando a sentença, o acórdão se valeu do parecer da Procuradoria Geral de Justiça, do qual transcrevo:

"De arte que, sendo os serviços prestados aqui, onde também se situa uma agência, equivalente a estabelecimento, no enquadro do preceptivo suso, ipso facto, aqui se caracteriza, também, como o local da prestação, mesmo porque, igualmente, reflete foro domiciliar."

(...)"

O acórdão impugnado, limitando-se a aplicar o art. 13 do DL nº 406/68, que define o local da prestação do serviço, deu a este preceito interpretação que se me afigura incensurável" (STF, 1ª Turma, RE 82.997/GO, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ de 08.07.1976, trecho do voto do relator, grifou-se)

Em resumo, o STF afirma que o termo "estabelecimento" utilizado pelo art. 12 do DL nº 406/68 refere-se, outrossim, a qualquer filial, agência ou sucursal, se interpretado em conjunto com os art. 3º do Código Civil de 1916 e com o art. 100, IV, "b", do CPC, que assim dispõem:

Art. 3º do CC de 1916:

"Tendo a pessoa jurídica de direito privado diversos estabelecimento em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados."

¹ Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª ed., Malheiros: São Paulo, 2004, p. 239 - grifou-se.
² Comentários ao Código Tributário Nacional, Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 115 - grifou-se.
³ Curso de Direito Tributário, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 85/86 - grifou-se.

¹⁴ No mesmo sentido são os RE's nº 99.397/ES (Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 06.05.1983) e 92.883/RJ (Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 26.09.1980). Quanto ao primeiro precedente, vale citar o seguinte trecho do acórdão proferido pelo tribunal *a quo*, mantido na íntegra pelo Min. Relator: "Com efeito, a existência de estabelecimento em Governador Valadares não desautoriza a comprovação de outro nesta Capital, onde a prestação de serviço está plenamente comprovada."

Art. 100, IV, "b", do CPC:

"É competente o foro do lugar onde se acha a agência ou sucursal, quanto às obrigações que ela contraiu."

Dessa forma, segundo o entendimento do Tribunal Constitucional, se o prestador mantém qualquer tipo de unidade física de trabalho, assim entendida aquela que possua de forma conjugada recursos humanos e materiais para a realização de uma atividade econômica, no Município em que prestado o serviço, ela deve ser considerada o "estabelecimento prestador" ou domicílio para fins de incidência do ISS, atraindo, dessa forma, a competência do Município em que prestado o serviço.

Tal entendimento é insensurável e está em consonância com os princípios e regras do ordenamento jurídico brasileiro. Com efeito, se o prestador se instala fisicamente no Município em que será prestado o serviço, lá praticando o fato gerador, não há como se afirmar que é de outro Município a competência para tributar.

O Superior Tribunal de Justiça também se manifestou sobre o tema. No primeiro precedente de que se tem notícia, REsp nº 38/SP⁵, julgado em 2 de agosto de 1989, o Tribunal entendeu que o Município de Aracamba não tinha competência para cobrar de empresas nele sediadas o ISS incidente sobre os serviços prestados por filiais daqueles particulares estabelecidas em outros Municípios.

Como se nota, o STJ possui entendimento semelhante ao do STF. Tal posicionamento é o que se mantém até a presente data, o que pode ser verificado em outros precedentes mais recentes, como o REsp nº 969.109/RS, relatado pelo Min. Castro Meira e publicado em 8 de outubro de 2007⁶.

O problema, na verdade, reside nos serviços em que a prestação não exige qualquer espécie de instalação física, ou seja, nos serviços em que o profissional se desloca até o outro Município para realizá-lo, muitas vezes nas dependências do próprio tomador.

Nesses casos, não há como afirmar que a prestadora possui estabelecimento, filial ou sucursal no Município em que prestado o serviço, de modo que a regra a ser seguida é a estabelecida pelo art. 12 do DL nº 406/68, repetido pelo art. 3º da LC nº 116/03, no sentido de que o imposto é devido no Município do domicílio do prestador.

Não obstante, a jurisprudência do STJ, antes do advento da LC nº 116/03, acabou por se consolidar no sentido de que o imposto seria devido no local da prestação do serviço. O Tribunal, ao assim se posicionar, referiu-se, na imensa maioria das vezes, a serviços cuja prestação pressupõe um necessário deslocamento do prestador até as dependências do tomador ou de terceiros, ou alguma espécie de instalação física.

A título de exemplo, citamos o REsp nº 73.692/ES (serviço de terraplanagem); REsp nº 115.337/ES (serviço de embarque e desembarque de mercadorias no porto); REsp nº 115.279/RJ (serviço de construção civil); Agrg no AI nº 196.490 (serviço de organização de feiras e exposições); Agrg no REsp nº 334.188 (serviço de perfuração marítima); Agrg no REsp nº 299.838 (serviço de engenharia civil e elétrica); Agrg no AI nº 516.637 (serviço de geologia e sondagem); Agrg no AI nº 387.499 (serviço de conservação e limpeza); REsp nº 302.330/MG (serviço de construção civil). Vários outros exemplos poderiam, ainda, ser citados, o que, entretanto, é desnecessário.

Todavia, o art. 12 do DL nº 406/68 - repita-se, reafirmado no art. 3º da LC nº 116/03 -, ao estabelecer a regra de que o imposto é devido no Município do estabelecimento prestador, abriu exceção tão-somente quanto ao serviço de construção civil, em sua alínea "a", o que tornava a jurisprudência do STJ contrária à letra da lei.

⁵ 2ª Turma, Rel. Min. Luiz Vicente Camicchiari, DJ 28.08.1989.

⁶ No mesmo sentido: REsp nº 302.330/MG, Agrg no AI nº 387.499, Agrg no AI nº 516.637, Agrg no REsp nº 299.838, Agrg no AI nº 196.490, REsp nº 115.279/RJ.

Diante de tal impasse, o legislador complementar, ao editar novas regras gerais para o ISS, definiu, da mesma forma, como já afirmado acima, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, instituindo, porém, 20 (vinte) exceções, nas quais o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local onde efetivamente ocorre a prestação.

Assim, de acordo com tais exceções, o entendimento do STJ restou sem qualquer utilidade para muitos serviços, nos quais se discutia a competência para cobrar o tributo.

Vejam-se, por exemplo, os precedentes acima mencionados: REsp nº 115.279/RJ (serviço de construção civil - incisos III, IV e V do art. 3º); Agrg no AI nº 196.490 (serviço de organização de feiras e exposições - inciso XXI do art. 3º); Agrg no REsp nº 334.188 (serviço de perfuração marítima - inciso III do art. 3º); Agrg no AI nº 516.637 (serviço de geologia e sondagem - inciso III do art. 3º); Agrg no AI nº 387.499 (serviço de conservação e limpeza - previsto nos itens VI e VII do art. 3º); REsp nº 115.337/ES (serviço de embarque e desembarque de mercadoria no porto - previsto no inciso XXII do art. 3º).

Vale, por oportuno, ressaltar que a LC nº 116/03 estipulou a regra geral de que o imposto considerava-se devido no local do estabelecimento prestador com base em autorização constitucional contida pelo art. 146, III, "a", que atribui à Lei Complementar a competência para dispor normas gerais sobre os fatos geradores.

A opção do legislador complementar se justifica, também, em razão do Princípio da Praticidade. Com efeito, é muito mais difícil, senão impossível, fiscalizar a prestação de serviço realizado por pessoas físicas que não residem no Município, tendo em vista que a ausência de instalação física do prestador faz com que a atividade fiscalizatória seja somente possível no ato da prestação.

Diante de tal dificuldade, optou-se por criar ficção jurídica na qual o serviço considerava-se prestado no Município do estabelecimento prestador, justamente porque é mais prático fiscalizar o prestador que está instalado fisicamente no território municipal, o que dá efetividade à tributação⁷.

De tal forma, e diante da nova circunstância trazida pela LC nº 116/03, dúvidas não restam de que, nos serviços prestados sem a necessidade de qualquer tipo de instalação física, o imposto é devido ao Município do estabelecimento prestador.

Note-se que o Município do Rio de Janeiro, ao implementar e dar executividade à responsabilidade tributária prevista no art. 14, XXII, da Lei Municipal nº 691/84, por meio do Decreto nº 28.248/07, submeteu ao Cepom, por meio do Anexo 1, exatamente os serviços em que não é obrigatório o deslocamento do prestador ao local estabelecido pelo tomador

⁷ Não há que se falar, nesse caso, em inconstitucionalidade do art. 3º da LC nº 116/03, por violação ao Princípio da Territorialidade, nem por violação à discriminação constitucional de competência. Trata-se, como visto acima, de ficção jurídica criada por opção legislativa, com autorização constitucional, que pretende resguardar a praticidade na fiscalização e arrecadação, valor legítimo a ser perseguido pelo legislador complementar.

Situação muito semelhante pode ser encontrada no ICMS. É o caso de importação onde o desembarco ocorre no estado A, o estabelecimento do importador está no estado B e o bem é entregue a um estabelecimento localizado no estado C.

O STF já decidiu que, não obstante o desembarco tenha sido realizado por outro Estado, o imposto será devido ao Estado em que estabelecido o importador. Nesse sentido, veja-se a emenda do RE nº 299.079/RJ, Rel. Min. Carlos Brito, DJ 16.06.2006.

"Recurso Extraordinário. Tribunal. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Importação. Sujeito Ativo. Alínea 'a' do inciso IX do § 2º do art. 155 da Magna Carta. Estabelecimento Jurídico do Importador. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea 'a' do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembarco aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido."

O mesmo entendimento foi adotado pelo STJ (REsp nº 376.918/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 23.04.2006).

nem há necessidade de instalação física para a prestação de serviço, ou seja, quase todos os demais serviços não contemplados entre as exceções do art. 3º da LC nº 116/03.

Basta analisar os itens 1 (Serviços de Informática e Congêneres) e 2 (Serviços de Pesquisas e Desenvolvimento de Qualquer Natureza) da lista prevista no referido anexo. Ora, na prestação de tais serviços, é comum a prestação remota do serviço, ou, quando muito, o deslocamento de apenas um ou poucos profissionais. Todavia, nesses casos, não há como se considerar que o ISS é devido no Município em que prestado o serviço, por absoluta ausência de estabelecimento, filial ou sucursal. Em tais situações, o tributo deverá ser pago no Município em que possui sede a empresa prestadora.

Por outro lado, a Lista Cepom não contém a imensa maioria dos serviços expressamente descritos na regra de exceção do art. 3º, pois, nesses casos, já é sua a competência para tributar.

A título exemplificativo, veja-se que o inciso XVIII do art. 3º da LC nº 116/03 prevê a regra de exceção para todos os subitens que constam no item 12 da lista anexa à Lei Complementar, com exceção do subitem 12.13. Por não ser de sua competência, o Município do Rio de Janeiro fez constar, no item 12 da Lista Cepom, somente o referido subitem 12.13 da lista anexa à Lei Complementar.

Com tal expediente, o Município do Rio de Janeiro buscou atrair para si a competência para a cobrança de tributos que pertencem, por determinação expressa de Lei Complementar, ao Município em que estabelecido o prestador.

Sem entrar na discussão acerca da boa ou má-fé da atitude legislativa do Município do Rio de Janeiro, a conclusão a que se chega é que a Administração carioca somente pode cobrar o ISS devido, quanto aos serviços previstos que são de sua competência, seja porque nele estabelecido o prestador, seja porque o serviço prestado em seu território engendra-se em uma das exceções do art. 3º da LC nº 116/03, uma vez que sua prestação enseja o nascimento de obrigação tributária cuja competência constitucional já lhe pertence.

Assim, pode-se afirmar que, dentre os serviços previstos no Anexo I do Decreto nº 28.248/07, somente é válida a exigência concernente aos serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País, bem como aos serviços descritos no item 7.02 da lista de serviços da LC nº 116/03, tendo em vista que somente estes estão previstos expressamente nas exceções do art. 3º, respectivamente, nos incisos I e III.

5. Da Jurisprudência sobre o Cadastro Municipal de Contribuintes

A lei paulista que instituiu o Cadastro de Prestadores de Serviço já foi analisada em diversas situações pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. A primeira discussão sobre o tema veio com o Mandado de Segurança nº 583.53.2006.104695-9, impetrado em 20 de fevereiro de 2006 pela Confederação Nacional de Serviços (CNS). Em um primeiro momento, a liminar foi indeferida. Em um segundo momento, o juiz da 4ª Vara de Fazenda Pública reviu seu posicionamento para deter a liminar pleiteada. Por fim, a liminar foi cassada e a segurança denegada. A matéria, contudo, somente foi pacificada em momento posterior, pois se tem notícia de várias liminares, sentenças e, inclusive, alguns acórdãos a favor do contribuinte em outros casos análogos.

Essa pacificação ocorreu quando alguns municípios ingressaram com ação direta de inconstitucionalidade perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, alegando violação ao princípio da territorialidade e estímulo à guerra fiscal. Contudo, em que pese a plausibilidade jurídica da tese sustentada, o TJSP adotou entendimento contrário, conforme se nota do acórdão proferido nos autos da ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo prefeito do Município de Cotia, julgada pelo Órgão Especial do Tribunal, cuja ementa segue abaixo transcrita.

“Ação Direta de Inconstitucionalidade - Ação intentada pelo Prefeito do Município de Cotia, buscando a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 14.042, de agosto de 2005, do Município de São Paulo, que introduziu modificações na Lei nº 13.071/2003, relativa ao imposto sobre serviços de qualquer natureza - Modificação que cria ‘Cadastro de Prestadores de Serviço’ - Competência suplementar do município - Norma impugnada em perfeita consonância à Lei Complementar 116/2003 (‘Que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências’) - Tributo que deve efetivamente ser recolhido ao Município do serviço prestado, ainda que o prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município - Norma que tem por escopo diminuir a evasão fiscal - Ação improcedente.” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 129.717-0/3-00-SP, Órgão Especial, Rel. Denner de Sá, DJ 24.01.2007)

Esta ainda é a posição que prevalece atualmente no TJSP, como se nota do precedente mais recente sobre o caso, conforme se nota da ementa abaixo:

“Apelação em Mandado de Segurança - ISSQN - Município de São Paulo - Exigência de cadastramento do prestador de serviço estabelecido fora do Município Paulista - Legalidade, pois se cuida de mera obrigação acessória no interesse local (art. 30, I, CF; CTN, arts. 111, III e 113) - Retenção do imposto pelo tomador do serviço - Cadastro que evita tal medida - Princípio da territorialidade - Não violação, pois o imposto, em princípio, cabe ao Município do fato gerador - Sentença mantida - Recurso Improvido.” (Apelação com Revisão 699535000, Rel. Des. Rodrigues de Aguiar, 15ª Câmara de Direito Público, DJ 14.01.2008)

O STJ, todavia, não endossou tal entendimento em caso análogo. Nos poucos julgamentos proferidos pelo Tribunal sobre o tema, o posicionamento firmado é o de que a fiscalização municipal deve se restringir à sua área de competência e jurisdição. Confira-se:

“Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Empresa não Contribuinte. Obrigatoriedade de Exibição dos Livros Comerciais. Inexistência. Art. 113, § 2º, do CTN. I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo. II - Restou incontroverso o fato de que a empresa recorrida não recolhe ISSQN aos cofres do Município de São Paulo.

III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, ex vi legis, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.

IV - In casu, não se verifica o abultado interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN.

V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de interdependência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária.

VI - Se investiu tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão ‘no interesse da arrecadação’.

VII - Recurso Especial improvido.” (1ª Turma, REsp nº 539.084, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 15.12.2005, grifo-se)

“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 estabelecimentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizan-

do, inclusive, que estes exerçam o seu direito de examinar referida documentação de seus próprios contribuintes.

3. Recurso parcialmente conhecido e não provido." (2ª Turma, REsp nº 73.086/SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 30.06.2003, grifou-se)

Por fim, vale ressaltar que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro ainda não se manifestou sobre o Cepom, dado que seu Decreto regulamentador é muito recente no ordenamento jurídico carioca.

6. Conclusões

Diante do exposto acima, conclui-se que a Lei municipal nº 691/84 bem como seu Decreto regulamentador nº 28.248/07 são inconstitucionais na parte em que atribuem ao tomador de serviço a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS, cuja competência seja de outro ente federado, devido por empresa não cadastrada regularmente no Cepom, por conta da violação direta ao Princípio da Territorialidade.

Por isso, pode-se afirmar que dentre os itens previstos na Lista Cepom, somente os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País, bem como os serviços descritos no item 7.02 da lista de serviços da LC nº 116/03, podem ser objeto da norma que impõe a obrigatoriedade do cadastro e, consequentemente, da retenção e recolhimento, pois que a competência para a cobrança do ISS incidente sobre tais serviços é realmente do Município do Rio de Janeiro (art. 3º, I e III, da LC nº 116/03).

Cabe ressaltar que nas hipóteses de serviços prestados mediante contratos que exibem cláusulas segundo as quais a consultante assume o ônus quanto ao recolhimento do ISS, não haverá prejuízo para a empresa, desde que este recolhimento seja feito ao Município ao qual o imposto efetivamente for devido: ao Município do Rio de Janeiro, no caso de o prestador nele possuir estabelecimento e nos serviços excepcionados pelo art. 3º da LC nº 116/03; ao Município em que localizado o prestador, em todos os demais casos.

Esclarecemos ser possível uma conduta ainda mais conservadora, mediante o ajustamento de ação consignatória, com o objetivo de que o Judiciário fixe a competência tributária relativa ao ISS sobre os serviços prestados à consultante.

Esta iniciativa garantiria que a interpretação dada pela consultante à questão da sujeição ativa do imposto - se do Município do Rio de Janeiro ou do Município em que localizado o prestador - não seja posteriormente desconstruída por um dos entes tributantes, evitando-se eventuais cobranças em duplicidade - do Município do Rio de Janeiro, pela não retenção e recolhimento do imposto; e do prestador do serviço, que, se for cobrado pelo Município em que localizado o seu estabelecimento, poderá ingressar com uma espécie de ação regressiva contra a consultante, em virtude da cláusula contratual em questão.

Nos casos em que o prestador não esteja cadastrado no Cepom e o tributo não seja devido ao Município do Rio de Janeiro, a empresa pode socorrer-se do Poder Judiciário, para se desobrigar de reter e recolher o imposto. Sua legitimidade, para fins de discussão judicial, é garantida pelo fato de ser ela a destinatária de norma que institui obrigação tributária acessória contestada, que gera transformos operacionais, eis que impõe entrave à contratação de serviços, além de custos desnecessários com a manutenção do aparato contábil necessário para a retenção e o recolhimento. O mérito da defesa seria a inconstitucionalidade e a ilegalidade acima apontadas e a questão poderia ser suscitada por meio de mandado de segurança.

Ademais, acreditamos que eventual medida judicial proposta pela consultante possui boas chances de êxito, tanto no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro - já que este ainda não se manifestou sobre a legitimidade do cadastro municipal, ao contrário do Tribunal Paulista - quanto no âmbito do STJ, diante da alteração do ambiente normativo implementada pela LC nº 116/03, notadamente pelas exceções contidas em seu art. 3º.