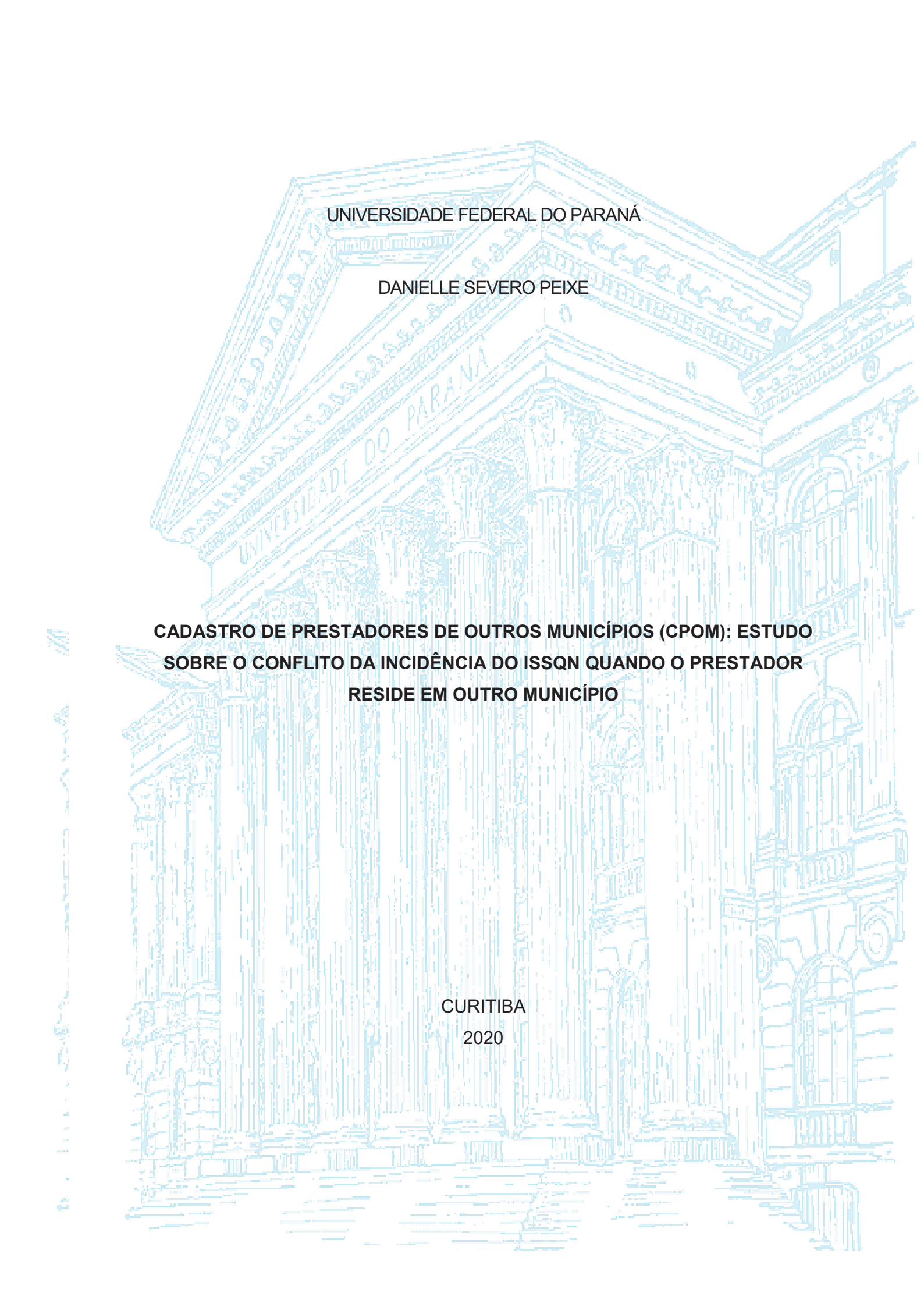




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DANIELLE SEVERO PEIXE

**CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM): ESTUDO
SOBRE O CONFLITO DA INCIDÊNCIA DO ISSQN QUANDO O PRESTADOR
RESIDE EM OUTRO MUNICÍPIO**

CURITIBA

2020

DANIELLE SEVERO PEIXE

**CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM): ESTUDO
SOBRE O CONFLITO DA INCIDÊNCIA DO ISSQN QUANDO O PRESTADOR
RESIDE EM OUTRO MUNICÍPIO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA - Gestão Contábil Tributária, Departamento de Ciências Contábeis, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz.

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

DANIELLE SEVERO PEIXE

CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM): ESTUDO SOBRE O CONFLITO DA INCIDÊNCIA DO ISSQN QUANDO O PRESTADOR RESIDE EM OUTRO MUNICÍPIO

Monografia apresentada ao curso de Pós-Graduação em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista MBA - Gestão Contábil Tributária.

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do
Paraná

Prof.(a). Dr.(a)/ Msc. _____
Departamento _____

Prof.(a). Dr.(a)/ Msc. _____
Departamento _____

Curitiba, 21 de Setembro de 2020.

Ao meu pai, professor Dr. Blênio Cesar Severo Peixe e meu querido irmão Juliano Severo Peixe, que me incentivaram a buscar o Curso de Especialista em Gestão Contábil e Tributária, junto ao Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela saúde e disposição durante o ano de 2019.

À turma “A” de MBA GCT 2019, aos professores e principalmente a “equipe” formada pelas colegas Juliana, Letícia e Rafaela que compartilharam conhecimento e experiências na área contábil e tributária; aos sábados, durante meses.

Ao professor e orientador Dr. Jeferson Teodorovicz, por ministrar com clareza e objetividade a disciplina de Planejamento Tributário.

Ao meu irmão Tiago e minha mãe Sandra, pelo carinho e compreensão; e também, a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste estudo.

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao conflito de interesses que envolvem a incidência do ISSQN quando o prestador reside em outro Município, relacionado a determinadas obrigações acessórias previstas no Código Tributário Nacional e regulamentadas por Lei Municipal. Os resultados refletem também o combate à prática de simulação de domicílio fiscal, visto que alguns Municípios criaram através de Lei Municipal, um Cadastro de Prestadores de Serviços, onde é exigida uma série de documentos que visam comprovar os dados registrados no CNPJ. Dessa forma, o local da prestação de serviço será aonde vai incidir o recolhimento do ISS, evitando consequentemente a bitributação em face do prestador. O estudo é relevante, pois a obrigatoriedade da incidência da tributação demonstra a guerra fiscal entre os Municípios que muitas vezes deixam de recolher o tributo que seria de seu interesse, assim como se evidencia que o desconhecimento da legislação sobre ISS por muitos profissionais pode ocasionar aos empresários diferentes impactos de ordem tributária. Sugere-se que, do mesmo modo que o governo adotou o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, deveria ser criado um Cadastro Nacional de Prestadores de Serviços para outros Municípios, centralizando, dessa forma, informações referentes ao domicílio fiscal do contribuinte, e evitando, assim, que a falta de conhecimento da existência desses cadastros estabelecidos por diversos Municípios venha a impactar diretamente nas pessoas jurídicas prestadoras de serviço, melhorando assim a transparência, a tributação justa e a eficiência no recolhimento do imposto municipal.

Palavras-chave: Bitributação, CPOM, Domicílio Fiscal, IPTU, ISSQN

ABSTRACT

The present work refers to the conflict of interests that involve the incidence of ISSQN when the provider resides in another Municipality, it is an accessory obligation provided for in the National Tax Code and regulated by Municipal Law. The results point to combating the practice of simulation of tax domicile, since some Municipalities created, through the Municipal Law, a Service Provider Register, which requires a series of documents that aim to prove the data registered in the CNPJ. In this way, the place of service provision will be where the ISS payment will be incurred, thereby avoiding double taxation vis-à-vis the provider. The study is relevant, since the mandatory incidence of taxation shows the fiscal war between the Municipalities that often fail to collect the tax that would be of interest to them; as well as, it evidences that the ignorance of the legislation on ISS by many professionals, can cause to the entrepreneurs, impacts of tax order. It is suggested that in the same way that the government adopted the National Register of Legal Entities, a National Register of Service Providers for other Municipalities should be created, thus centralizing information regarding the taxpayer's tax domicile, thus preventing the lack of knowledge of the existence of these registers established by several Municipalities, will have a direct impact on legal entities providing services, thus improving transparency, fair taxation and efficiency in collecting municipal tax.

Key-words: Double Taxation, CPOM, Tax Domicile, IPTU, ISSQN

LISTA DE SIGLAS

CENE – Cadastro de Empresas não Estabelecidas
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPOM – Cadastro de Prestadores de Outros Municípios
CTN – Código Tributário Nacional
CF – Constituição Federal
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS – Imposto sobre Serviço
ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI - Imposto sobre as Transmissões de Bens *Inter Vivos*
JUCEPAR - Junta Comercial do Paraná
STJ – Superior Tribunal de Justiça
LC – Lei Complementar
NF-e – Nota Fiscal Eletrônica
RANFS – Registro Auxiliar de Nota Fiscal de Serviço

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA.....	10
1.2	OBJETIVOS.....	11
1.2.1	Objetivo Geral.....	11
1.2.2	Objetivos Específicos.....	11
1.3	JUSTIFICATIVAS.....	11
2	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	13
2.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	13
2.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	13
2.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	14
2.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	14
3	REVISÃO TEÓRICO – EMPÍRICA.....	15
3.1	ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE TRIBUTO.....	15
3.2	ESPÉCIES DE TRIBUTOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
3.2.1	Impostos.....	16
3.2.2	Taxas.....	17
3.2.3	Contribuição de Melhoria.....	17
3.2.4	Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios.....	18
3.3	IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS.....	18
3.3.1	IPTU.....	19
3.3.2	ITBI.....	19
3.3.3	ISSQN.....	20
3.4	DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO COMO LOCAL DE INCIDÊNCIA.....	21
3.5	BITRIBUTAÇÃO.....	23
3.6	OBRIGATORIEDADE DA INSCRIÇÃO NOS MUNICÍPIOS.....	25
4	DESCRIÇÃO DO CASO PRÁTICO DA EMPRESA "DSP".....	28
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	28
4.1.2	Principal Tomador de Serviços.....	28
4.2	FATO GERADOR.....	29

4.2.1	Imposto Incidente – ISS.....	29
4.3	SIMULAÇÃO DE PAGAMENTO DO ISSQN.....	29
4.3.1	Quem tem Direito ao Recebimento.....	29
4.4	SITUAÇÕES DE BITRIBUTAÇÃO.....	29
4.5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO ESTUDO.....	30
4.5.1	Posição do Fisco Municipal.....	30
4.5.2	Devolução ou Processo para Compensação de Imposto pago Indevido.....	30
4.5.3	Observações relevantes.....	30
5	CONCLUSÕES.....	32
	REFERÊNCIAS.....	33

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Ao fazer processo de abertura de empresa com objetivo de prestar serviço para um tomador fora do domicílio fiscal, o empresário, o contador, ou àqueles que trabalham no ramo societário, devem estar atentos não só na tomada de decisão sobre quais atividades serão desenvolvidas, qual o regime tributário a ser adotado e outras características que constarão no CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica), mas também, devem preocupar-se com a questão relacionada à incidência do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), pois se o empresário emitir Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) de prestação de serviço para outro Município, quando estiver com o seu número de CNPJ em mãos, poderá ser bitributado na emissão da sua primeira nota ou documento equivalente.

Assim, com intuito de evitar a duplicidade da incidência tributária, alguns municípios adotaram a inscrição do prestador de serviço no CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios), junto à Secretaria de Finanças do Município, sendo o caso das capitais como Curitiba, Porto Alegre, Minas Gerais, São Paulo, por exemplo, enquanto que outros Municípios utilizam siglas diferentes, como CENE (Cadastro de Empresas não Estabelecidas) da cidade de Campinas, RANFS (Registro Auxiliar de Nota Fiscal de Serviço) de Uberaba, dentre tantos outros Municípios.

Este cadastro é obrigatório para pessoas jurídicas que emitem nota fiscal de prestação de serviço (ou outro documento fiscal equivalente) para tomadores de outro Município, para que não tenha o ISSQN retido na fonte pelo tomador.

Tal observação é de extrema relevância, tendo em vista que se não tiver informação sobre a forma como é dado o recolhimento do imposto municipal denominado ISS (Imposto sobre Serviço) do prestador e do tomador de cada localidade brasileira; esses não possuem conhecimento relacionado ao cadastro/inscrição que algumas Prefeituras, dentre os 5.561 Municípios que adotam, a empresa terá que arcar com a incidência do tributo em todas as localidades em que o tomador for diverso do seu domicílio fiscal, o que é inviável para quem está iniciando às atividades empresariais e deve estar atento aos detalhes da gestão tributária no Brasil.

A partir desse raciocínio e, considerando, também, a existência do princípio da transparência tributária, territorialidade, isonomia, cercado pelo planejamento tributário e incentivo de empreender no ordenamento brasileiro, se faz necessário discorrer sobre **quais seriam os conflitos de interesses que envolvem a incidência do ISSQN, quando o prestador reside em outro Município?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os conflitos de interesse na tributação do ISSQN quando o prestador de serviço reside em outro município que utiliza o CPOM.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Identificar às espécies de Tributos no Código Tributário Nacional (CTN);
- (b) Demonstrar de que forma se identifica o domicílio do contribuinte como local de incidência do ISSQN;
- (c) Esclarecer quando ocorre o fenômeno de bitributação;
- (d) Apresentar um caso real da ocorrência da obrigatoriedade da inscrição do prestador de serviço com domicílio fiscal no município de São José dos Pinhais, Paraná e com tomadores na cidade de São Paulo e Curitiba.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Com intuito de regulamentar a atividade do prestador de serviço, evitar o fenômeno da bitributação, este estudo torna-se relevante no processo de formação pessoal, assim como para o contador, como para o empresário brasileiro, pois está pautado, na busca de informações e transparência no recolhimento de tributos intermunicipais

Trata-se de uma situação real vivenciada pelos prestadores de serviço que desenvolvem suas atividades empresariais para outro Município, ocorrendo a

necessidade de formalizar um cadastro/inscrição junto as prefeituras ao qual o tomador de serviço reside.

Tema necessário para os empresários que buscam ofertar uma determinada prestação de serviço além do seu território municipal em que possui seu domicílio fiscal, tendo em vista a necessidade de proteger-se da alta carga tributária que fomenta o Brasil.

O empresário deve planejar seu endereço fiscal, se resguardar dessas informações junto a prestação de serviços nos municípios que possuem o CPOM, principalmente quando gera seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), solicita sua emissão de NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) no município onde presta serviço, ele deve estar atento ao município do tomador de serviço também, pois algumas prefeituras adotam esse cadastro/inscrição.

Serão esses os objetivos do presente trabalho, buscar informações, descrever características, analisar obrigações, identificar e compreender as legislações que regulamentam o ISSQN e como as prefeituras das capitais brasileiras que utilizam o CPOM, informam seus contribuintes.

Sendo assim, este projeto encontra-se estruturado da seguinte forma: Introdução, definição do objetivo geral e específicos, buscando apresentar a relevância para escolha do tema. Desse modo, partiu-se de uma revisão bibliográfica, onde foi estabelecida a metodologia que será adotada na pesquisa, para finalmente alcançar os resultados e conclusões.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Busca-se explicar os principais conceitos sobre tributo no ordenamento jurídico tributário brasileiro, identificando suas espécies, por meio de autores especialistas sobre o tema, tornando fácil o entendimento sobre impostos municipais e principalmente sobre o ISSQN.

Tem como finalidade descrever como ocorre a incidência tributária quando o prestador de serviços possui domicílio diferente do tomador, e quais seriam as características para a ocorrência do cadastro no CPOM.

Consequentemente, buscar-se-á analisar o impacto da bitributação, bem como serão coletados dados nos sites das prefeituras das capitais brasileiras que adotam o CPOM, e verificado como se propõe a obrigatoriedade da inscrição dos prestadores de serviço de outro Município e a forma que essa obrigação acessória se torna uma imposição, sob pena do empresário ser bitributado.

Quanto a tipologia de pesquisa relacionada aos objetivos, é descritiva, explicativa e exploratória (GIL, 2010).

2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Os dados serão coletados a partir de acervo bibliográfico, documental e legislação (GIL, 2010). Buscando dessa forma, realizar um levantamento dos principais autores que tratam sobre o tema em Direito Tributário, Contabilidade Tributária e Planejamento tributário, recolhendo informações e conhecimentos sobre tributos, impostos, alíquotas e conceitos. Além disso, utilizar-se-á artigos e legislações que exploram o tema, objeto do presente estudo.

Estudar-se-á o caso do CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios), registro este, adotado por alguns dos Municípios das capitais brasileiras, buscando desse modo investigar suas características como obrigação acessória do empresário.

2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

A abordagem do problema será qualitativa, analisando e descrevendo os impactos que podem ocorrer caso o empresário não possua conhecimento do cadastro e acabe sendo bitributado pelo Município do tomador do serviço, trazendo um problema à tona para o empresário que não detém tal conhecimento.

2.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

- a) Buscar informações por meio de livros e artigos que tenham informações voltadas ao tema do presente trabalho;
- b) Abordar os aspectos conceituais sobre tributos, espécies de tributos no código tributário nacional; lei complementares e a Constituição de 1988;
- c) Pesquisar dados nos sites das prefeituras das capitais brasileiras que utilizam o CPOM;
- d) Levantar informações sobre a exigência do cadastro e suas características;
- e) Pesquisar sobre os impostos dos municípios e alíquotas;
- f) Identificar o domicílio tributário como local de incidência dos tributos e obrigatoriedade da inscrição nos municípios;
- g) Analisar de que forma ocorre a bitributação do ISSQN;
- h) Considerações sobre estudos anteriores.

3 REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

No presente trabalho abordam-se os principais conflitos relativos ao ISSQN com base na legislação brasileira, no processo de formalização do cadastro do empresário (pessoa jurídica) junto ao CPOM, como obrigação acessória para evitar a bitributação e desse modo, se precaver da guerra fiscal entre os Municípios; que possuem como propósito repreender sonegadores que buscam cadastrar domicílio fiscal diverso e até mesmo, se beneficiar de alíquotas mais vantajosas para determinadas atividades econômicas.

3.1 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE TRIBUTO

Conforme preconiza o Art. 3º do o Código Tributário Nacional (CTN): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Amaro (2008, p. 18) explica o conceito de tributo do Art. 3º do CTN, da seguinte forma:

a) caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade do tributo como imposição da lei e dever jurídico; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, afastando da noção de tributo certas prestações também criadas por lei; d) a origem legal do tributo, sempre instituída por lei; e) natureza vinculada, ou seja, não discricionária.

Desse modo, subentende-se que o tributo não é cobrado do contribuinte, pela pratica de um ato ilícito e sim, como uma forma de arrecadação estatal de caráter fiscalizatório e regulador, para atender o interesse público, e dessa forma criou-se 5 tipos de contribuições, quais sejam impostos, taxas e contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, que serão estudados detalhadamente no próximo item.

3.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS DO CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A teoria tripartite do Sistema Tributário Nacional, divide os tributos em Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria; sabe-se que existem ainda os Empréstimos Compulsórios e outras contribuições, adotada pelo STF e alguns autores. Sendo assim, nos próximos itens serão brevemente definidos os conceitos de Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios.

3.2.1 Impostos

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu Art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Padoveze et al. (2017, p. 5), definem imposto como uma obrigação que “surge independentemente da contraprestação estatal em relação ao contribuinte” Ele podem ser diretos ou indiretos. Quando direto, decorre da renda do indivíduo e/ou de seu patrimônio, quando indireto, significa que recaiu do consumo de mercadorias, produtos ou serviços (PADOVEZE et al., 2017).

Já o fato gerador do imposto ao qual o CTN se refere, seria o caso do presente estudo, estando relacionado a prestação de serviços, em que o contribuinte vincula-se ao Estado, na obrigação de pagar o imposto devido, por meio da emissão da Nota Fiscal.

Nesse sentido, Amaro (2008, p. 30), entende que “para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado”, ou seja, a obrigação de pagar o imposto, não surge porque o Estado praticou alguma atividade em favor do contribuinte, mas que o contribuinte prestou um serviço estabelecido pelo Estado como um fato gerador que deve ser tributado, conforme legislação como um obrigação em relação ao fisco.

3.2.2 Taxas

A taxa seria uma contraprestação do Estado em favor do contribuinte, podendo ocorrer tanto no exercício do poder de polícia ou na prestação de um serviço público. Será efetiva ou potencial, quando o indivíduo usufruir do serviço público prestado, ou este utilizar em decorrência de uma atividade administrativa que estava à disposição pela União (AMARO, 2008).

O Art. 77 do CNT, alude:

Às taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Nesse contexto, Amaro (2008, p. 32) define o contribuinte como “a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício de *poder de polícia*, ou a pessoa a que seja prestada (ou a disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num *serviço público divisível*. [Grifo do autor].

Como exemplo de taxa de serviço, temos a taxa de coleta de lixo cobrada pelos Municípios, enquanto que a taxa de polícia está relacionada às licenças, alvarás para exercer determinadas atividades.

3.2.3 Contribuição de Melhoria

Este tributo decorre da valorização de um determinado imóvel em decorrência de uma obra pública executada no Município, dessa forma o Art. 81 do CTN, determina:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Dessa forma Padoveze et. al. (2017, p.6) explica que deve haver “nexo causal entre a melhoria havida e a realização da obra pública, tendo como limite total

a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Exemplo típico de contribuição de melhoria, é a colocação de asfalto em uma rua que antes era apenas de terra batida.

3.2.4 Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios

As contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, as contribuições para custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, encontram-se elencadas no art. 149 da CF/88; e a contribuição referente ao custeio do serviço de iluminação pública, está localizada no art. 149, ‘a’ CF/88. Sendo que as elencadas no art.195 da CF/88, destinam-se a contribuições para a seguridade social (AMARO, 2008).

Harada (2017, p. 239) entende que a contribuição social:

Caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes).

Já os empréstimos compulsórios, previsto no art. 148, inc. I e II da CF/88, para Harada (2017, p. 239) “só podem ser instituídos por lei complementar para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua eminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social.”

No próximo item será abordado de maneira mais detalhada os impostos Municipais, por ser mais relevante à proposta deste trabalho.

3.3 IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

O Art. 156 da Constituição de 1988, especifica quais são os impostos de competência Municipal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar:**

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. **[Grifei]**

(...)

No presente estudo, trabalha-se apenas com o inciso III supramencionado, ou seja, o “serviço de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” e adota-se a abreviação ISSQN.

Posto isto, embora a CF/88 não defina o fato gerador do ISS, a doutrina ensina que:

O tributo incide sobre o serviço enquanto objeto de circulação econômica, que só se caracteriza com a *habitualidade* da prestação, a excluir serviços prestados casualmente, e a *lucratividade*, assim entendida a intenção de obter vantagens econômicas com a atividade, ainda que o lucro seja invisível ou esteja embutido no rendimento de serviço paralelo. (TORRES, 2006, p. 399) [Grifo do autor]

Em 2003, a Lei Complementar (LC) 116, estabeleceu de forma categórica os serviços que estariam enquadrados na incidência de ISS, desta forma Torres (2006, p 399-400), considera esse “imposto como residual sendo que incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolúvelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários”. De tal modo que seu fato gerador não abrange impostos como IPI, ICMS, IOF, relacionados a circulação de riqueza e produção.

3.3.1 IPTU

O IPTU é uma das principais fontes de arrecadação municipal, sua incidência é sobre imóveis localizados em áreas urbanas do Município, sendo que seu lançamento ocorre de forma anual.

Sobre IPTU, Padoveze et. al (2017, p. 321) ensina que “a propriedade de um imóvel configura o fato gerador do IPTU, e este é de competência municipal (...). Cabe ao município competente (onde o bem estiver localizado) instituir, isentar, enfim regulamentar, por meio de lei ordinária”.

O IPTU, possui característica predominante fiscal, suas alíquotas são progressivas em razão do valor do imóvel (HARADA, 2017). Ou seja, sua base de cálculo está pautada no valor venal do imóvel, conforme preconiza o art. 33 do CTN.

3.3.2 ITBI

O Imposto sobre as Transmissões de Bens *Inter Vivos* (ITBI), encontra-se elencado no art. 35 do CTN e seguintes, e refere-se a transmissão de bens imóveis e de direitos de propriedade, entre pessoas físicas e/ou jurídicas, tendo como fato gerador o momento que ocorre a transferência patrimonial ou a cessão de direitos, usando como base de cálculo do imposto o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (PADOVEZE at. al. 2017).

Este imposto incide diretamente sobre a situação do bem, e em casos de transferência de bens imóveis e direitos, sendo de competência exclusiva do Municípios (HARADA, 2017).

O fato gerador desse tributo, segundo Harada (2017, p. 326) ocorre na “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou ascensão física”, sendo sua base de cálculo o valor venal do bem, seu lançamento é por declaração, ou seja, é dever do contribuinte informar ao ente municipal a transferência do imóvel.

No próximo tópico, será estudado o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza sendo considerado o ponto principal deste trabalho.

3.3.3 ISSQN

O ISS, decore da prestação de serviço de qualquer natureza, sendo constituído por lei municipal. É considerado para os Municípios, uma fonte financeira de extrema relevância fiscal, pois trata-se de um imposto relacionado a circulação de serviços de natureza econômica prestada para terceiros (GOMES, 2010).

A LC 116/03 normatiza o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal tendo como fato gerador a prestação de serviços, esse imposto atinge também os serviços oriundos do exterior do País ou quando a prestação tenha originado no exterior do País, sendo prerrogativa determinada através do art. 156, inc. III da CF/88.

Arrais, G. S., Bastos, M. G. (2018, p. 285), definem o ISS como um “tributo superveniente sobre fatos, cuja natureza comporta desenvolvimento que ultrapassam a esfera municipal, isso se dá por ter não apenas um critério material, mas também por levar em consideração o critério territorial”.

Esse imposto só pode ser cobrado, quando previsto taxativamente na lista de serviços estabelecida no anexo à lei municipal, e em conformidade com a LC 116/2003 (MENDES et.al, 2012).

Gomes (2010, p, 15) afirma que:

(...) o fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza é a prestação de serviços constantes da lista de serviços anexa a lei que instituiu o imposto ou na lei modificadora da original, independentemente da natureza da pessoa que o exerça ou da denominação dada ao serviço e ainda, independe de ser a prestação do serviço atividade preponderante do prestador.

Freire e Mendes, em seu artigo científico explica que o estudo do artigo 3º da LC 116/03 é de suma importância para a compreensão do CPOM, considerando que o substituto tributário faz o papel do contribuinte, retendo o imposto em nome do sujeito passivo, e trazendo na relação tributária um novo sujeito ativo (MENDES et al, 2012).

Acerca desse assunto, ou seja, a competência do Município para cobrança do imposto, o STJ já pacificou entendimento considerando não o local do estabelecimento prestador ou tomador, mas sim onde o serviço foi efetivamente prestado.

Freire e Mendes (2012, p. 10), esclarecem que “o legislador ordinário seguiu o princípio da capacidade contributiva, tentando concretizar a justiça fiscal”.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço e o valor desse imposto, como regra geral, conforme explica Mendes et.al (2012, p. 15) “é determinado por meio da multiplicação de um percentual (a chamada alíquota) por um valor (a chamada base de cálculo)”. No que se refere a limitação de alíquotas, o art. 88 do ADCT, estabeleceu como mínimo a regra 2% para ISSQN, já a mencionada LC, no art.8º, o máximo de 5%, evitando assim que os Municípios fixassem uma alíquota mais vantajosa para seu benefício fiscal (AMARO, 2008).

Outro ponto importante a ser estudado no próximo item, relaciona-se ao local de incidência.

3.4 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO COMO LOCAL DE INCIDÊNCIA

Neste tópico, estuda-se o domicílio tributário levando em consideração o conceito espacial da territorialidade dos municípios como local de incidência tributária.

Harada (2017, p. 384) explica em sua obra que:

Domicílio civil é o lugar onde o comerciante estabelece sua residência com ânimo definitivo de aí mante suas relações de natureza civil. Domicílio comercial é o local onde o comerciante tem seus negócios e, quando vários os estabelecimentos, aquele que está localizada a administração local, aquele eleito nos atos constitutivos da sociedade.

Gomes (2010, p. 29) cita 03 (três) formas do ISS ser exigido quando relacionado ao domicílio do prestador de serviço, baseando-se no art. 3º da LC nº 116/2003, vejamos:

No estabelecimento ou domicílio prestador do serviço – regra geral para todos os serviços da lista, salvo as exceções a seguir;
No estabelecimento ou domicílio do tomador ou intermediário do serviço – aplica-se a todos os serviços da Lista, quando o mesmo for proveniente do exterior do país (importação de serviço);
No local onde, efetivamente, for realizada a prestação do serviço – aplica-se aos serviços dos subitens 3.04, 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05 e 17.10 e dos itens 12 (exceto subitem 12.13) e 20 da lista anexa a LC nº 116/2003.
[Grifo do Autor]

Ou seja, na primeira forma, o estabelecimento do prestador de serviço deve possuir uma instalação estruturada, para exercer a atividade no local, não bastando uma instalação simples (ROSENBLATT, 2016)

Já na segunda forma para Rosenblatt (2016, p. 277), “trata-se de hipótese subsidiária à situação do estabelecimento prestador, ou seja, somente é aplicada quando não existir estabelecimento prestador”.

E na terceira forma, refere-se ao local em que efetivamente houve a atividade de serviço, sendo então considerado o local de incidência do ISS para cobrança do imposto (ROSENBLATT, 2016)

O art. 127 do CTN, e seus incisos, dispõe que o domicílio do contribuinte ou responsável seria:

I - quanto às **peessoas naturais**, a sua **residência habitual**, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o **centro habitual de sua atividade**;

II - quanto às **peessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais**, o lugar da **sua sede**, ou, em relação aos atos ou fatos que derem **origem à obrigação**, o de **cada estabelecimento**;

III - quanto às **peessoas jurídicas de direito público**, qualquer de **suas repartições** no território da entidade tributante.

§ 1º **Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos** deste artigo, considerar-se-á como **domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação**.

§ 2º **A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo**, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior. **[Grifei]**

Sendo assim, entende-se no presente artigo que para a pessoa jurídica, devidamente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), ainda que empresário individual prestador de serviço o local de domicílio e a incidência tributária ocorre tão somente em sua sede, ainda que esteja prestando serviço para tomador em local diverso.

Amaro (2008, p. 331) exemplifica “uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos considerar-se-á domiciliada no lugar da sua sede para efeito de imposto de renda sobre seu lucro, mas terá domicílio no lugar de cada estabelecimento para efeito de imposto sobre serviços”.

Sabe-se que no que tange ao vínculo profissional, o local de incidência tributária é o local onde o serviço é exercido, por isso, o CPOM, estabelece como requisito para recolhimento do ISS, documentos como cópia do IPTU, comprovante de energia elétrica do último mês, de fatura de telefone fixo dos últimos 6 meses em que conste o endereço do estabelecimento, tudo isso para comprovar que o recolhimento do imposto ficará a cargo do Município correspondente.

Nesse sentido, Paulsen, L., Melo, J. E. S. de (2012, p. 248):

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. Um simples local que nada possui (bens, pessoas e instalações) representará mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.

Portanto, como bem elucidou Carvalho (2007, p. 336), “haverá sempre para a Administração Tributária um ponto de referência para nele convocar o sujeito

passivo ao cumprimento de suas obrigações e dos seus deveres instrumentais”. E vai além, entendendo que:

Pode acontecer que o domicílio eleito pelo contribuinte ou responsável traga dificuldades administrativas ligadas à cobrança e, mesmo, à fiscalização dos tributos. Em hipótese dessa natureza, caberá ao fisco recusar o lugar escolhido pelo sujeito passivo, aplicando a regra do §2º, vale dizer, determinando o domicílio em função do local onde estão situados os bens ou tiverem ocorrido os atos ou fatos que fizeram nascer a pretensão impositiva. (CARVALHO, 2007, p. 337)

Para Rosenblatt (2016, p. 285):

Os Municípios utilizam dessa incerteza para exigir arbitrariamente o ISS como forma de aumentar suas receitas tributárias. Como consequência, as empresas estão sujeitas a receber a cobrança do ISS tanto dos locais onde têm sede quanto dos locais onde prestam serviço, em evidente e inconstitucional bitributação.

Assim, mesmo que a Administração Municipal, negue o domicílio fiscal do contribuinte, esta deverá fundamentar de modo claro as razões do indeferimento da documentação enviada pelo responsável pela empresa, pois no caso do CPOM, são exigidos diversas documentações para esse fim.

3.5 BITRIBUTAÇÃO

Neste item, será compreendido de que forma ocorre a bitributação, pelo mesmo fato gerador, para recolhimento do ISS, ou seja, sua ocorrência por dois entes Municipais.

Arrais, G. S., Bastos, M. G. (2018, p. 288), defendem que “é comum encontrar casos em que dois ou mais municípios tributam sobre os mesmos fatos geradores, situação proibida no sistema jurídico tributário brasileiro, pois a competência de um ente federado exclui de pronto a pretensão impositiva de qualquer outro”.

Embora a bitributação seja vedada no Brasil, salvo exceções específicas previstas na CF/88, muitas situações são discutidas nas esferas administrativas e judicial, tendo em vista que a LC 116/03 determina que o Município competente para recolher o ISS seria o local do estabelecimento do prestador, enquanto o STJ tem sentenciado que seria o local aonde o serviço foi efetivamente prestado.

Sobre o tema, Freire e Mendes (2012, p 16) comentam em seu artigo que “os casos concretos verificados no Brasil em relação ao ISS, normalmente configuram conflitos de competências, no qual um ente, encontra-se equivocado em relação a cobrança do imposto”.

O STF se posicionou da seguinte forma, vejamos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – INVIABILIDADE – PREQUESTIONAMENTO – AUSÊNCIA – AGRAVO DESPROVIDO. 1. Colho do ato atacado os seguintes fundamentos: Embargos à execução fiscal – ISS – Arrendamento mercantil. 1. Reexame necessário – Conhecimento de ofício – CPC, art. 475, inc. II. 2. Competência para a cobrança do tributo – Fatos impositivos ocorridos após o advento da Lei Complementar nº 116/2003 – Município do estabelecimento prestador, assim considerado o local onde o contribuinte desenvolva a atividade nuclear de prestação de serviços, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes suas eventuais denominações (sede, filial etc.) - Precedentes do Superior Tribunal de Justiça, inclusive em recurso repetitivo – Ilegitimidade do Município-embargado evidenciada – Autuação embasada no simples fato de os contratos de arrendamento mercantil terem sido firmados em seu território – Atos preliminares à decisão de concessão do arrendamento mercantil que, todavia, são irrelevantes para a delimitação da competência tributária. 3. Recurso desprovido e sentença mantida em sede de reexame necessário. 2. Na espécie, o que sustentado pela Município de Santa Terezinha de Itaipu não foi enfrentado pelo Órgão julgador. Apesar da interposição de embargos declaratórios, não houve debate e decisão prévios sobre a alegada violação dos artigos 1º, parágrafo único e 2º da Constituição Federal. Padece o recurso de prequestionamento, esbarrando no verbete nº 282 da Súmula do Supremo. A par desse aspecto, descabe confundir a ausência de entrega aperfeiçoada da prestação jurisdicional com decisão contrária aos interesses defendidos. A violência ao devido processo legal não pode ser tomada como uma alavanca para alçar a este Tribunal conflito de interesses com solução na origem. A tentativa acaba por fazer-se voltada à transformação do Supremo em mero revisor dos atos dos demais tribunais do País. Na espécie, o Colegiado de origem procedeu a julgamento fundamentado de forma consentânea com a ordem jurídica. 3. Ante o quadro, conheço deste agravo e o desprovejo. 4. Publiquem. Brasília, 30 de abril de 2019. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (ARE 1203509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 30/04/2019, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 07/05/2019 PUBLIC 08/05/2019).

ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) - ART. 12 DO DEC. LEI N. 406/68 - LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - EXEGESE. De acordo com o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RESP 41867-4-RS) 'EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DEC. LEI N. 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 TRIBUTOS (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 PROVIDO INDISCREPATEMENTE." Alega o RE violação dos artigos 146, I e 156, III, da Constituição Federal. Decido. Para divergir do Tribunal a quo seria necessário o reexame das provas e fatos que permeiam a lide, bem como da legislação infraconstitucional pertinente - DL 406/68 e LC 56/87, ao que não se presta o RE. Nego provimento ao agravo. Brasília, 23 de março de 2007. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator 1 1(AI 464045, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 23/03/2007, publicado em DJ 18/04/2007 PP-00030).

Ainda que os municípios tenham editado leis com objetivo de conter o conflito de competência, Arrais, G. S., Bastos, M. G. (2018, p. 281) afirmam que "(...) os serviços relativos à informática e o caso das empresas de software sob encomenda (...)" apresentam impasses acerca da tributação, eis que os estabelecimentos acabam sendo bitributados por não conseguirem demonstrar o efetivo local da prestação de serviço, pois são serviços intangíveis.

Exposto isso, entende-se que a bitributação, não pode ocorrer se comprovado que o Município competente para arrecadar é aquele que realmente o fato gerador ocorreu.

3.6 OBRIGATORIEDADE DA INSCRIÇÃO NOS MUNICÍPIOS

Com intuito de evitar uma perda na arrecadação municipal, alguns deles vem utilizando do Cadastro dos Prestadores de outros Municípios (CPOM), onde primeiramente é realizado uma inscrição '*online*', gerando um protocolo de transmissão a partir do CNPJ do contribuinte, e posteriormente o contribuinte tem por obrigação o envio da documentação pelo correio em 30 (trinta) dias, dos documentos exigidos. Neste sentido, temos por exemplo o Município de São Paulo, que solicita os seguintes documentos:

- a) cópia autenticada do RG e CPF do sócio responsável pelo pedido de inscrição;
- b) cópia do CNPJ do estabelecimento;
- c) cópia autenticada do instrumento de constituição (Contrato Social, Estatuto, Ata ou Declaração de Empresário - Firma individual) e, se for o caso, suas alterações posteriores, regularmente registrados no órgão competente;
- d) procuração, conforme modelo anexo à *Portaria SF nº101/05, com firma reconhecida, acompanhada dos documentos pessoais do procurador (cópia autenticada do RG e CPF), quando o signatário do protocolo de inscrição for procurador;
- e) cópia do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU do estabelecimento, referente ao exercício do mês mais recente;

- f) cópia do recibo de entrega da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, relativa ao estabelecimento, dos 2 (dois) exercícios anteriores ao da solicitação da inscrição;
- g) cópia do contrato de locação, se for o caso, com firma reconhecida dos signatários;
- h) cópia das faturas de pelo menos 1 (um) telefone fixo dos últimos 6 (seis) meses em que conste o endereço do estabelecimento;
- i) cópia da última conta de energia elétrica em que conste o endereço do estabelecimento;
- j) caso não tenha enviado as fotografias digitalizadas do estabelecimento no cadastro de inscrição, são necessárias 3 (três) fotografias do estabelecimento, com o registro das seguintes imagens: as instalações internas, a fachada frontal e detalhe do número. *Portaria SF nº101/05.¹

Trata-se de uma obrigação acessória, pois o contribuinte que não fizer o cadastro será tributado no local de origem da prestação do serviço, ou seja, sua sede e também, no local fim, que seria o local do tomador do serviço.

A respeito desse tema, Freire e Mendes (2012, p. 17), entendem que “todo aquele que presta serviços sujeitos a incidência de ISS no Município de São Paulo submete-se ao cumprimento de obrigações acessórias, entre elas o cadastramento de prestadores, independentemente do local da sede da empresa/contribuinte”.

Evoca-se desse modo o princípio da territorialidade que segundo entendimentos de Freire e Mendes (2012, p.17):

O município de São Paulo exige o cadastramento de empresas prestadoras de serviços estabelecidas de outros municípios. Essa imposição não seria uma exceção ao princípio da territorialidade (extraterritorialidade)? A resposta é afirmativa. Não existe convênio entre os municípios para imposição de tal obrigação acessória. Ou o fisco paulistano fundamenta que só pode ser exigido o cadastro de empresas estabelecidas de outros municípios que prestam serviços em seu território. No entanto, não é isso que a lei exige no art. 9-A; Parte da doutrina considera o CPOM como uma exigência ilegal.

A discussão acerca do tema já foi tema de repercussão geral pelo STF, vejamos:

ISS – CONTRIBUINTE – ESPECIAL – ISONOMIA – CADASTRO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL – CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva à constitucionalidade de lei municipal a determinar retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, do prestador não estabelecido no território do referido Município. Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencidos os Ministros Edson Fachin e Luiz Fux. O Tribunal, por maioria, reconheceu a

¹ Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/cpom/index.php?p=2388>

existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.167.509 SP. Relator: Min. Marco Aurélio. STF. Publicado em DJe 13/02/2019).

O CPOM, visa impedir a simulação e fraude fiscal exercida por algumas pessoas jurídicas, que buscam camuflar o local da prestação de serviço, com intuito de pagarem sobre alíquotas mais baixas.

Todavia, sua obrigatoriedade ainda é polêmica, conforme Tema sob n. 1020 do STF, vejamos:

Controvérsia alusiva à constitucionalidade de lei municipal a determinar retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, do prestador não estabelecido no território do referido Município. Recurso extraordinário no qual se discute, à luz dos artigos 30, inciso I, 146 e 152 da Constituição Federal, e do princípio da territorialidade, a constitucionalidade de dispositivo da Lei no 14.042/2005, do Município de São Paulo, que impõe a empresas prestadoras de serviço nessa região e sediadas fora do respectivo território a obrigação de se cadastrarem na Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, sob pena de o tomador do serviço efetuar a retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. (Relator: Min. Marco Aurélio. STF. RE 1167509)

Sendo que em recente decisão, data 08/09/2020, teve o seguinte julgamento:

Após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski, que davam provimento ao recurso extraordinário, para declarar incompatível com a Constituição Federal a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração local, instituída pelo Município de São Paulo em desfavor de prestadores de serviços estabelecidos fora da respectiva área, imputada ao tomador a retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória, assentada a inconstitucionalidade do artigo 9º, cabeça e § 2º, da Lei nº 13.701/2003, com a redação decorrente da Lei nº 14.042/2001, e fixavam a seguinte tese (tema 1.020 da repercussão geral): "É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória"; e dos votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia e Dias Toffoli (Presidente), que negavam provimento ao recurso e fixavam a seguinte tese: "I. É constitucional a lei municipal que estabelece a exigência de cadastramento dos prestadores de serviço não estabelecidos no território do respectivo município, mas que lá efetivamente prestam seus serviços. II. É constitucional a lei municipal que preveja a responsabilidade dos tomadores de serviços pela retenção do valor equivalente ao ISS, na hipótese de não cadastramento do prestador de serviço perante o Município", pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Falaram: pelo recorrente, o Dr. Ricardo Oliveira Godoi; e, pelo recorrido, Dr. Felipe

Granado Gonzales, Procurador do Município. Plenário, Sessão Virtual de 28.8.2020 a 4.9.2020.

Ou seja, o assunto ainda não se esgotou, o empresário prestador de serviço. precisa ter o conhecimento sobre a forma como cada ente municipal institui a obrigação acessória, pois basta mudar de tomador de serviço, para que a falta do cadastro lhe acarrete a bitributação. No item 4 será apresentado duas situações como caso prático de um empresário individual da região metropolitana de Curitiba, que foi bitributado por dois municípios que adotam o CPOM.

4. DESCRIÇÃO DO CASO PRÁTICO DA EMPRESA "DSP"

Situação 1. O banco "BCSP" contratou como agente bancário a pessoa física "JP", e solicitou a abertura de um CNPJ para prestar serviço de correspondente como pessoa jurídica em 28/01/2020. O empresário buscou o escritório de contabilidade para abertura da sua empresa no Município de São José dos Pinhais – Paraná. O escritório iniciou o registro na JUCEPAR pelo Empresa Fácil em 29/01/2020. A empresa "DSP", de natureza jurídica empresarial (individual), foi constituída em 04/02/2020 através do CNPJ disponibilizado na Receita, com CNAE 66.19-3-02 – Correspondentes de instituições financeiras, de prestação de serviço. A opção pelo Simples Nacional foi deferida em 16/02/2020. Seu tomador de serviço, "Banco BCSP" tem domicílio fiscal em São Paulo. A NF-e de prestação de serviço foi emitida em 20/02/2020 e o CPOM foi deferido somente em 26/02/2020.

Situação 2: O contrato com o "Banco BCSP" encerrou em 01/06/2020. O empresário iniciou um contrato com um novo tomador, chamado "Banco SSS" no Município de Curitiba/PR, emitiu sua primeira NF-e em 01/07/2020, sem informar ao contador sobre a nova prestação de serviço. Ao fazer o levantamento fiscal do mês de julho da NF-e emitida pelo empresário, ficou constatado que a empresa "DSP" seria bitributada, pois não havia tempo hábil para o cadastro no CPOM de Curitiba/PR.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA:

Local de prestação de serviço: Município de São José dos Pinhais/PR.

Atividade desenvolvida: Correspondentes de instituições financeiras.

4.1.2 Principal Tomador de Serviços

"Banco BCSP", situado no Município de São Paulo/SP.

"Banco SSS", situado no Município de Curitiba/PR.

4.2 FATO GERADOR

Prestação de serviço de Correspondentes de instituições financeiras para os Bancos mencionados no item 4.1.2.

4.2.1 Imposto incidente – ISS

Alíquota São José dos Pinhais/PR (CNAE 66.19-3-02): 2,01%

Valor da NF-e de serviços emitidas ao “Banco BCSP” e “Banco SSS”: R\$ 6.000,00.

4.3 SIMULAÇÃO DE PAGAMENTO DO ISSQN

Valor do ISS devido ao município de São José dos Pinhais: R\$ 120,60.

4.3.1 Quem tem Direito ao Recebimento

Tendo cadastro no CPOM de São Paulo, o imposto é devido em São José dos Pinhais/PR

Tendo cadastro no CPOM de Curitiba, o imposto é devido em São José dos Pinhais/PR.

4.4 SITUAÇÕES DE BITRIBUTAÇÃO

Situação 1: Não possuindo cadastro no CPOM de São Paulo, o imposto é devido em São José dos Pinhais/PR, no valor de R\$ 120,60. E em São Paulo, com alíquota de 6%, ou seja, R\$ 360,00.

Situação 2: Não possuindo cadastro no CPOM de Curitiba, o imposto é devido em São José dos Pinhais/PR, no valor de R\$ 120,60. E em Curitiba, com alíquota de 4%, ou seja, R\$ 240,00.

4.5 ANALISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO ESTUDO

4.5.1 Posição do Fisco Municipal

Se não houver cadastro o Município que possui a obrigatoriedade de cadastro, ou seja, do CPOM o ISS será devido no local da prestação do serviço, bem como no município do tomador.

4.5.2 Devolução ou Processo para Compensação de Imposto pago indevido

Em razão da arrecadação do ISS ser emitida através do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, juntamente com outras obrigações, quais sejam, INSS, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, a devolução do imposto cobrado indevidamente torna-se extremamente moroso e dificilmente se consegue recuperar.

4.5.3 Observações relevantes

Com relação a situação 1, nota-se que o curto espaço de tempo na abertura do CNPJ e o deferimento do CPOM, para emissão da primeira NF-e de prestação de serviço de correspondente bancário, acarreta ao empresário a possibilidade de ser bitributado pelos dois Municípios mencionados, pois ambos tem interesse no recolhimento do imposto para alimentar a arrecadação Municipal.

Em referência a situação 2, constata-se que a falta de conhecimento do cadastro pelos empresários, exigidos pelos municípios tomadores do serviço, acaba acarretando um sobrecarga de tributo, tendo em vista que o curto tempo, dificulta a regularização junto ao CPOM.

Como solução para ambos os casos, o ideal seria que este cadastro de tomador de serviço fosse unificado entre todos os Municípios, no momento em que é gerada a inscrição municipal do empresário, e que todas essas documentações exigidas no cadastro fosse apresentada nesse momento, dessa forma ficaria configurado o domicílio fiscal da prestação de serviço e evitaria a bitributação pela falta de tempo hábil para o cadastro, e a emissão de NFe, bem como pela falta de conhecimento dos empresários com relação a obrigatoriedade da inscrição no CPOM.

5 CONCLUSÕES

O presente trabalho permitiu identificar as espécies de Tributos trazidas pelo CTN; pontuou-se o quais são os Impostos Municipais e mais especificamente, através da LC 116/03, estudou-se sobre o Imposto Sobre o Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), sendo constatado que se trata de um imposto de extrema relevância fiscal para os Municípios.

Definiu-se através do que normatiza o art. 88 do ADCT, sobre alíquota mínima e máxima para incidência do tributo quando ocorrido o fato gerador.

Explanou-se sobre o domicílio tributário como local de incidência fiscal, bem como sobre o conflito de interesse do recolhimento do ISS pelos municípios.

Foi abordado de maneira clara e objetiva como ocorre a bitributação e por meio de jurisprudência do STF, pode-se verificar que o tema continua sendo bastante debatido pelos Ministros sobre a obrigatoriedade do cadastro adotada por alguns municípios, principalmente àqueles que possuem grande interesse no recolhimento do ISS.

Realizou-se uma análise sobre a obrigatoriedade da inscrição e quais seriam os documentos obrigatórios para comprovar o domicílio fiscal, afim de evitar a simulação e a fraude.

No último item foram colocadas a título de caso prático o exemplo de duas situações enfrentadas pela empresa “DSP”.

O objetivo geral deste estudo foi analisar os conflitos de interesse na tributação do ISSQN quando o prestador de serviço reside em outro município que utiliza o CPOM, bem como as consequências enfrentadas pelo empresário prestador de serviço, que não possui conhecimento do cadastro nos municípios tomadores e também.

Por fim, percebeu-se que o tema é considerado relevante, pois o ISS recolhido pelos Municípios é uma das principais fontes de receitas para arrecadação, constatando que existe grande competitividade na hora de identificar o local da prestação de serviço. Portanto, é de extrema relevância para o planejamento tributário brasileiro e ainda, restou demonstrada a necessidade da unificação do cadastro nacional de prestadores de serviço de outro município.

REFERÊNCIAS

ARRAIS, G. S., BASTOS, M. G. ISS e o conflito de competência tributária quanto a sua exigibilidade. *Ab Origine, Cesut em Revista*. V. 2, N. 27, Jul/Dez 2018. p. 259-290. Disponível em: <https://www.cesut.edu.br/aborigine/edicao-atual/>. Acesso em 30 de julho de 2020.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 512

BRASIL₁ – CTN. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

BRASIL₂ – Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

BRASIL₃ - Lei Complementar 116/03. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 336.

FREIRE, E. J. A., MENDES, F. Bitributação do ISSQN decorrente do CPOM no Município de São Paulo. **Artigo Acadêmico**. NIP: Faculdades Promove Brasília e ICESP. Disponível em: http://nippromove.hospedagemdesites.ws/anais_simposio/arquivos_up/documentos/artigos/f0661de6973b8602bee71f5debdcf6bf.pdf. Acesso em 30 de julho de 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, F. J. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Caderno do Participante. Agosto, 2010.

Harada, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, L., MELO, J. E. S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 486.

MENDES, G. A. dos S. et.al. **Tributos municipais:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Série Cadernos Normativos: Caderno 2. Junho de 2012.

PADOVEZE, C. L. et al. **Contabilidade e gestão tributária: teoria, prática, e ensino.** São Paulo: Editora Cengage, 2017. p. 432.

ROSENBLATT, P. Conflito de competência territorial do ISS: novas perspectivas. **Revista Direito Tributário Atual.** IBDT, v. 1982, n. 36, p. 273-289, 2016.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006. p. 399.