

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

MARCUS ROGÉRIO OLIVEIRA DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS
MUNICÍPIOS (CPOM) DE SÃO PAULO NA PREVENÇÃO E NO
COMBATE À SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR
DE SERVIÇO**

SÃO PAULO

2016

MARCUS ROGÉRIO OLIVEIRA DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS
(CPOM) DE SÃO PAULO NA PREVENÇÃO E NO COMBATE À SIMULAÇÃO DE
ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito Tributário.

Campo do conhecimento:

Direito Tributário

Orientador:

Professor Doutor Leonel Cesarino Pessoa

SÃO PAULO

2016

Santos, Marcus Rogério Oliveira dos.

Análise do cadastro de prestadores de outros municípios (CPOM) de São Paulo na prevenção e no combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço / Marcus Rogério Oliveira dos Santos. - 2016.

129 f.

Orientador: Leonel Cesarino Pessoa

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

1. Prestação de serviços. 2. Política tributária. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Cadastro de Empresas de Fora do Município. I. Pessoa, Leonel Cesarino. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. III. Título.

CDU 34::336.2

MARCUS ROGÉRIO OLIVEIRA DOS SANTOS

**ANÁLISE DO CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS
MUNICÍPIOS (CPOM) DE SÃO PAULO NA PREVENÇÃO E NO
COMBATE À SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR
DE SERVIÇO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo do conhecimento:

Direito Tributário

Aprovado em __/__/____

Banca Examinadora

Prof. Doutor Leonel Cesarino Pessoa (orientador)

Prof^ª. Doutora Vanessa Rahal Canado

Prof. Doutor José Alberto de Oliveira Macedo

RESUMO

A simulação de estabelecimento é um fenômeno que normalmente ocorre num contexto em que há guerra fiscal entre os Municípios, mas não necessariamente. Nessa prática é comum os prestadores de serviço se utilizarem de um estabelecimento de fachada no Município de menor tributação, ao mesmo tempo em que estão estabelecidos em outro estabelecimento, em outro Município, de maior incidência tributária, com todos os elementos para a prestação do serviço, porém, declaram que os serviços são prestados pelo primeiro estabelecimento. Para prevenir e combater essa prática, no ano de 2005, o Município de São Paulo instituiu o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CEPOM) para as prestações intermunicipais de serviço, quando o tomador estiver em território paulistano. Porém, casos de simulação de estabelecimento continuam sendo julgados pelo Conselho Municipal de Tributos, o que constitui um indício de que o Cadastro pode necessitar de ajustes para que melhor cumpra a sua função. O presente trabalho pretende analisar se o CPOM combate adequadamente a simulação de estabelecimento e, caso a resposta seja negativa, serão apresentados ajustes para que ele cumpra a função para a qual ele foi implementado. Tais ajustes têm como objetivo aumentar sua eficiência e fornecer um contexto probatório para detectar e apontar simulações, melhorando o seu desempenho.

Palavras-chave: Simulação de estabelecimento prestador de serviço. Imposto Sobre Serviço (ISS). Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM). Inteligência fiscal.

ABSTRACT

The simulation of establishment is a phenomenon that usually occurs in a context where there is fiscal war between municipalities, but not necessarily. In this practice is common for service providers to use an establishment used as front organization in the municipality of lower taxation, at the same time that they are established in another property, in another municipality, with higher tax incidence, with all the elements for the service provision, however, declare that the services are provided by the first establishment. To prevent and combat this practice, in the year 2005, the Municipality of São Paulo established the Registration of services providers domiciled in other municipalities (CPOM) for intercity service benefits, when the taker is in São Paulo territory. However, simulations of establishment cases continue being judged by the Municipal Council of Taxes, which is an indication that the Registration may require adjustments to better fulfill its function. This paper aims to examine whether CPOM properly combat the simulation of establishment and, if the answer is negative, adjustments will be presented so that it fulfills the function for which it was implemented. These adjustments are intended to increase efficiency and provide an evidential context to detect and point simulations, improving its performance.

Key words: Simulation of establishment service provider. Tax on Services (ISS). Registration of services providers domiciled in other municipalities (CPOM). Fiscal intelligence.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.1: Exceções à regra geral do aspecto espacial do ISS – aspecto espacial: o local onde o serviço foi prestado.

Tabela 1.2: Elementos caracterizadores do estabelecimento prestador de serviço.

Tabela 1.3: Caracterização da simulação de estabelecimento.

Tabela 4.1: Distribuição do número de simulações nos casos analisados do CMT.

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
CCM	Cadastro de Contribuintes Mobiliários
CEP	Código de Endereçamento Postal
CF	Constituição Federal
CMT	Conselho Municipal de Tributos
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CPOM	Cadastro de Prestadores Outros Municípios
CTN	Código Tributário Nacional
DECAD-G	Departamento de Cadastros - Gabinete
DEJUG	Departamento de Tributação e Julgamento
DF	Distrito Federal
DICAM	Divisão de Cadastro de Contribuintes Mobiliários
DIESP	Divisão de Serviços Especiais
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
PA	Processo Administrativo
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
REsp	Recurso Especial
SIPOM	Sistema de Informação de Prestadores de Outros Municípios
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUREC	Subdivisão de Restituições e Compensações
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a meu pai, José Oliveira dos Santos, a meu eterno amigo, José Joaquim Louzas e a minha tia-avó, Filomena Gacione, a Filó, por tudo o que exponho nos agradecimentos. Dedico ainda a meu filho, Thales Gobbetti Oliveira dos Santos.

AGRADECIMENTOS

Em todo trabalho que realizamos, deixamos algo nosso, algo que vai além da energia empenhada na consecução de um objetivo. Deixamos nossa marca, imprimimos, de maneira até inconsciente, a nossa trajetória até então percorrida. Nas nossas realizações estão as nossas histórias, os momentos importantes, as pessoas que fizeram e outras que fazem parte da nossa vida. Até nossas derrotas com as quais devemos ter aprendido as lições estão presentes. Dentro desse pensamento, venho agradecer aqueles que estão presentes em tudo o que concretizo. Peço escusas a aqueles cujos nomes não foram mencionados, mas que são também destinatários dos meus agradecimentos. Aprendi que as pessoas que contribuem para o nosso desenvolvimento são aquelas que dão sentido à nossa vida.

Preliminarmente, a meus pais, José e Lilian, pela minha existência.

Ao orientador, Prof. Doutor Leonel Cesarino Pessoa, pela dedicação, disponibilidade e pelo entusiasmo na condução deste trabalho.

Ao Mário Engler, idealizador do Programa de Mestrado Profissional e que acreditou que eu poderia cursar o mestrado concomitantemente com a especialização em Direito Societário, no curso do GV law, após minha insistência. Hoje posso dizer que foi possível fazer os dois cursos ao mesmo tempo. Se não tentarmos aquilo que aparentemente se mostra como impossível, jamais descobriremos os nossos limites. Aprendi que o que é possível, fazemos; o impossível nós tentamos. Afinal, o que hoje pode ser impossível, amanhã poderá não ser.

Aos colegas da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico: Secretário de Finanças Adjunto, Marcoantônio de Oliveira, ao Subsecretário da Receita Municipal Wagner Damázio, ao Chefe de Gabinete Arlinton Nakazawa e ao Diretor Maurício Mariano, por terem permitido o acesso às informações relativas ao CPOM. Essa pesquisa foi fundamental na realização deste trabalho. Ao colega Alexandre Barbosa, pelo auxílio na parte relativa aos sistemas de informações.

A meu filho, Thales, minha continuidade. Ingressou recentemente no Direito Tributário, desejo que faça uma carreira brilhante.

A Denise Oliveira dos Santos, irmã e amiga das horas difíceis, sempre presente, desde a época em que estive internado no hospital, antes de completar 1 ano de vida. A semelhança

entre nós não é só física, mas de almas. Se houve outras vidas, certamente essa não é nosso primeiro encontro.

À minha tríade que permeia a minha vida nos mais diversos campos: meu pai, José Oliveira dos Santos, influência marcante no campo do trabalho. Os valores por ele praticados: a seriedade, o compromisso e a responsabilidade inspiram a minha vida profissional; Meu irmão, Sérgio Roberto Oliveira dos Santos, paradigma nos estudos. Seu exemplo se reflete na minha vontade de aprender, constituindo um exemplo a ser seguido, o qual mostrou a importância do saber; Meu eterno amigo que ocupou o espaço de um avô, José Joaquim Louzas. Ele soube trabalhar minha motivação e deixou ensinamentos relevantes para enfrentar os problemas que eventualmente surgirem. Louzas mostrou que, às vezes, remar contra a maré pode valer a pena. Louzas ensinou que o primeiro passo para alcançar o sucesso é acreditar nele. Louzas mostrou que a motivação está na alma e que precisamos exercitá-la.

Aos meus *daschunds*, Vicky e Muffin, pela alegria que trazem em minha vida.

As pessoas que agradeço a seguir são aquelas que não estão mais presentes fisicamente, mas estarão habitando as minhas lembranças até meu último instante (mesmo já tendo mencionado algumas delas nas linhas acima). A existência delas se reflete nesse trabalho, pois o que aprendi e vivi com elas se materializa em tudo o que eu vier a concretizar. Não posso dizer que elas morreram, porque uma pessoa não morre enquanto os valores que deixou são praticados; uma pessoa não morre enquanto é lembrada, enquanto seu nome é pronunciado. Como a presença delas se manifesta de forma mediata nas páginas que escrevi, a melhor maneira de homenageá-las e de lembrá-las seria fazer com que este trabalho ficasse o melhor possível. Se não tentasse fazer o melhor, não haveria dignidade em mencionar seus nomes. O encontro com elas fez com que eu visse a vida de uma forma melhor e a visse de uma forma positiva. Ninguém consegue chegar além de onde enxerga. Se consigo ir além, é porque a presença dessas pessoas foi fundamental no meu aprendizado.

Erros? É provável que os tenha feito, afinal são inerentes às tentativas incorridas. Mas se os erros fossem invariavelmente suficientes para invalidar aquilo que realizamos, creio que na existência humana haveria poucas coisas para se comemorar. Os erros fazem parte do processo de aprendizado e assumo a total responsabilidade por todos aqueles que eventualmente tenham sido cometidos neste trabalho.

Reitero os agradecimentos a meu pai, José Oliveira dos Santos. A sua história com as dificuldades que passou com a ausência de seu pai, passando pela vida difícil dele e de minha avó, Maria Alzira de Jesus, no Hospital Matarazzo, onde ela trabalhava até deixar a vida no dia seguinte ao aniversário de 21 anos dele, em 1950. Mesmo após tantos desencontros e tantas privações, meu pai ainda foi capaz de ajudar muita gente. Reconheço, nessas singelas linhas e apesar de alguns erros, meus e dele, durante o tempo em que convivemos, a grandeza que ele teve em seu lado humano. Reconheço que ele venceu na vida ao superar os imensos obstáculos que lhe foram postos em seu caminho e, apesar de tudo isso, ainda praticar a solidariedade. Quando penso em tudo que ele passou, vejo que a história da vida dele deixou a lição de que não há dificuldade que não possa ser superada. Reafirmo que os compromissos assumidos com ele serão sempre honrados. Essa é a minha missão.

À minha avó, Maria Alzira de Jesus, por transformar sua vida numa luta para que meu pai tivesse uma vida melhor. Demonstro aqui meu respeito e meu reconhecimento a uma pessoa que não cheguei a conhecer, mas que sei da dimensão dos seus sacrifícios.

Reitero ainda os agradecimentos a meu eterno amigo, José Joaquim Louzas. Amizade que nasceu na Rua Conselheiro Ramalho, na Bela Vista e que se consolidou nos cafés de sexta-feira, no apartamento da Filó. Nas nossas conversas nesses cafés aprendi muito sobre a vida e nelas encontro as respostas que direcionam meus rumos.

Agradeço a Filomena Gacione, a Filó, por tudo o que ela me proporcionou enquanto estive aqui. Filó foi relevante na vinculação de muitas pessoas que menciono nesses agradecimentos. Deixou claro que mais importante do que o tempo que uma pessoa passa na nossa vida é a importância que ela teve enquanto esteve conosco. Fica a saudade e a alegria, por tê-la encontrado e por ela ter feito parte da minha vida ainda que por um tempo bem menor do que eu gostaria que fosse.

Não poderia deixar de agradecer a Maria (Gacione) Ribeiro, a Mariquinha que chegava sempre pontualmente às 16h nos cafés da Filó. Mariquinha deixou o riso como resposta aos percalços vivenciados em sua trajetória. Deixou-nos esse legado. À Margarida (Gacione) Cristilli, pela receptividade às minhas constantes visitas e pelo que conversei com ela na última vez em que nos encontramos, sobre a importância daquelas sextas-feiras na minha vida.

A meu avô, Scipione Visconti, com quem pude conviver por apenas 6 anos, mas que deixou lembranças inesquecíveis, muitas até pelo pouco tempo em que estivemos juntos. A minha avó, Luiza Gacione Visconti, sempre por perto, sendo minha companhia constante. Até hoje me lembro das histórias que ela contava. Ao Aristides Visconti Neto, o Mano, meu tio e amigo de infância, com uma paciência ímpar para brincar comigo quando era pequeno.

Ao Doutor Salim Zequi Garcia pelos dias que tenho e que me permitem realizar os meus trabalhos e estar com as pessoas que são importantes para mim desde o meu primeiro ano de vida. Se ao médico cabe adiar um fim que nos é certo, esse adiamento faz toda a diferença. Devo a ele essa prorrogação. Expresso minha alegria por tê-lo agradecido naquela carta que enviei a ele e reitero os meus agradecimentos aqui.

Ao professor de caligrafia, Antônio de Franco Filho. Uma relação professor-aluno que se transformou numa amizade. Pelas nossas conversas sobre fatos que aconteceram na São Paulo dos anos 30 e 40. Pelo que falamos da vida. Pelos últimos encontros, quando ia visitá-lo no hospital.

Ao decano dos Auditores-Fiscais e ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira (FEB), Newton La Scaléia, exemplo de companheirismo e generosidade. Partiu em janeiro deste ano, 2016, deixando histórias e saudade. Ele mostrou que, mesmo em uma guerra, o inimigo deve ser respeitado. Nosso velho “Lasca” contrariou Nelson Rodrigues quanto ao que o escritor se referiu à unanimidade: é preciso ter valor para ser unânime. E o Lasca o tinha.

Se houver algum lugar onde as pessoas vão após essa vida, gostaria de encontrá-las para que os agradecimentos aqui realizados fossem feitos pessoalmente e acompanhados de um abraço fraternal. Muitas pessoas procuram um sentido na vida. Digo que a vida adquire sentido com as pessoas que encontramos e com o contexto que vai se formando, escrevendo as páginas em branco de um livro chamado vida. A história e o sentido do próprio livro se confundem. Do contrário, sem esse sentido, esse livro seria um amontoado de folhas escritas e desconexas. Isso converge para o que Vinícius de Moraes disse certa vez: “a vida é a arte do encontro”.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1.CONCEITOS PRELIMINARES	21
1.1 Introdução	21
1.2 A guerra fiscal ente os Municípios	21
1.3 O aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS	25
1.3.1 O estabelecimento prestador de serviço	26
1.4 Simulação de estabelecimento e estabelecimento prestador de serviço ficto	33
1.4.1 Os meios de prova	41
1.4.2 O reconhecimento de estabelecimento ficto e da simulação de estabelecimento por meio das provas	44
1.5 Ação fiscal na simulação de estabelecimento	45
1.5.1 A norma antielisiva no Município de São Paulo	48
1.6 Análises deste Capítulo	51
2 O CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇO DE OUTROS MUNICÍPIOS (CEPOM) DE SÃO PAULO	53
2.1 Introdução	53
2.2 O CPOM no Município de São Paulo	54
2.2.1 A estrutura jurídica do CPOM	60
2.2.2 Estrutura operacional do CPOM	70
2.2.2.1 Procedimento de inscrição no CPOM – Prestador de serviço estabelecido em outro Município	70
2.2.2.2 Os órgãos da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico envolvidos na inscrição dos prestadores de serviço no CPOM	72
2.2.2.3 A nota fiscal eletrônica do tomador de serviço estabelecido no Município de São Paulo	73
2.2.2.4 Procedimento para o tomador de serviço estabelecido no Município de São Paulo nas prestações intermunicipais de serviço	74
2.2.2.5 Procedimento de restituição de empresa inscrita no CPOM	74

2.2.2.6	Cadastro simplificado, em lote e dispensa do cadastro no CPOM	75
2.3	Análises deste Capítulo	75
3.	METODOLOGIA DE ANÁLISE	77
3.1	Introdução	77
3.2	Metodologia	77
3.2.1	Metodologia para a análise da suficiência do CPOM na prevenção e no combate à simulação de estabelecimento ficto	77
3.2.2	Metodologia para a propositura de ajustes ao CPOM	79
4.	A ANÁLISE DA SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTO NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS	81
4.1	Introdução	81
4.2	Os resultados da análise dos acórdãos de simulação de estabelecimento prestador de serviço	81
4.2.1	Resultados nos julgamentos dos processos administrativos	81
4.2.2	Geografia da simulação de estabelecimento prestador de serviço	82
4.2.3	A simulação de estabelecimento em relação aos itens de serviços	82
4.3	Análise dos acórdãos do Conselho Municipal de Tributos	83
4.3.1	Análise das provas relativas à simulação de estabelecimento	83
4.3.1.1	As provas que fundamentaram os acórdãos do Conselho Municipal de Tributos (parâmetros de decisão)	84
4.3.2	Utilização dos parâmetros nos julgamentos	94
4.3.3	Análises dos casos que apresentaram especificidades e que revelam o <i>modus operandi</i> do agente simulador	96
4.4	Análises do CPOM	103
4.4.1	O CPOM e a simulação de estabelecimento prestador de serviço	103
4.4.2	O CPOM e o estabelecimento ficto	104
5.	CONCLUSÕES E PROPOSTAS PARA O CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM) DE SÃO PAULO	108
5.1	Introdução	108
5.2	Conclusão	108
5.3	Propostas para o CPOM	109
5.3.1	Inserção de novos tipos de dados	110
5.3.1.1	Abertura do campo “Endereço do contador” do prestador de serviço estabelecido em outro Município	110

5.3.1.2	Abertura do campo “Endereço dos sócios”	110
5.3.1.3	Abertura dos campos “Nome”, “CPF” e “Endereço” do administrador	111
5.3.1.4	Abertura do campo “Informações bancárias”	111
5.3.2	Implantação de rotinas na base de dados existentes no CPOM	111
5.3.2.1	Verificação (comparação) dos endereços das empresas inscritas no CPOM	112
5.3.3	Utilização de outras bases de dados existentes com o cadastro do CPOM	112
5.3.3.1	Utilização do Cadastro Imobiliário Fiscal	112
5.3.3.2	Utilização do Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM)	113
5.3.3.3	Verificação da raiz do CNPJ de empresa estabelecida em São Paulo (CCM) com a raiz do CNPJ das empresas inscritas no CPOM	113
5.3.3.4	Utilização dos dados constantes da nota fiscal eletrônica emitida pelo tomador	113
5.3.4	Propostas adicionais	114
5.3.4.1	Atualização dos dados cadastrais	114
5.3.4.2	Criação de um histórico de simulações	114
	REFERÊNCIAS	115
	ANEXO I – PROCESSOS ADMINISTRATIVOS ANALISADOS DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS	118

INTRODUÇÃO

A partir do ano de 2005, a Polícia Civil e o Ministério Público de São Paulo instauraram uma série de investigações que tiveram por objetivo a repressão a crimes contra a ordem tributária de prestadores de serviço estabelecidos faticamente no Município paulistano, mas que possuíam apenas inscrição cadastral em Municípios próximos à Capital, onde havia menor incidência tributária do Imposto Sobre Serviços (ISS). Essas investigações decorreram da prática reiterada e notória de várias empresas em utilizar “estabelecimentos de fachada”. SILVA (2012, p. 404 e 405) expõe esse cenário:

“O Ministério Público do Estado de São Paulo, visando desincentivar a evasão tributária, tem desenvolvido um trabalho no combate à sua prática instaurando procedimentos investigatórios. Neste sentido diversos municípios limítrofes a São Paulo, como Pirapora do Bom Jesus, Santana do Parnaíba, Juquitiba, São Lourenço da Serra, Poá, entre outros, tem sido diligenciados para a constatação da existência de vários endereços fictos, alguns que abrigam, individualmente, centenas de “estabelecimentos”. Comprovou-se, inclusive, que havia escritórios de contabilidade especializados em promover as alterações contratuais e as inscrições de pessoas físicas e jurídicas naquelas localidades, como contribuintes do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, visando a redução de quantias tributárias.

Nas investigações procedidas por aquele órgão em diversas empresas, foi constatado pelos promotores de justiça que ‘tais sociedades mercantis não apresentam qualquer vestígio de existência nos apontados locais, bem assim não foram localizados seus sócio-quotistas, nos endereços declinados da Capital.’”

Dessas operações instauradas pelas autoridades policiais e ministeriais, foram enviados ofícios à Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo, fato que desencadeou várias operações de fiscalização. Um caso que exemplifica esse procedimento é relatado nos autos do PA 2008-0.342.579-8:

“A presente fiscalização foi instaurada em função do Ofício nº 345/98, fls. 4/5 do PA 1998-0.239.613-3, do d. Ministério Público do Estado de São Paulo, dirigido ao Sr. Diretor do Departamento de Rendas Mobiliárias deste Município, em que consta a informação de que “a ABCD Contabilidade e Assessoria Fiscal efetuava inscrições de pessoas físicas e jurídicas nas localidades de Pirapora do Bom Jesus, Santana de Parnaíba, Juquitiba e S. Lourenço da Serra, todas deste Estado, como contribuintes do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, visando a redução do recolhimento de quantias tributárias.””

Para considerar a gravidade da utilização reiterada dos “estabelecimentos de fachada”, somente nessa operação de fiscalização, constatou-se a inscrição cadastral de outros estabelecimentos no mesmo local: “Na OD¹ 80.020.682 realizada em Pirapora do

¹ OD significa “ordem de diligência”. É um tipo de operação fiscal instaurada relativamente ao contribuinte.

Bom Jesus, visando confirmar a existência de 840 empresas ali estabelecidas, conforme contratos sociais realizados pela ABCD Contabilidade.” Isso significa que em apenas um endereço havia 840 empresas que não estavam com estabelecimento no endereço indicado em seus atos constitutivos. Esse acontecimento com número expressivo de empresas inscritas no mesmo endereço não foi o único. SILVA (2012, p. 408) menciona outro:

“Na ocasião, a Prefeitura de São Paulo tornou público e paradigmático o caso de uma diligência da Polícia Civil, a um único endereço em Santana de Parnaíba em que estariam “instaladas” nada menos que 736 empresas. (...)”

Paralelamente, foram definidas operações fiscais a empresas que haviam efetivado transferência para outros municípios, ou que haviam demonstrado queda substancial de receita atrelada à criação de filial ou mudança de sede, visando confirmar a existência do estabelecimento prestador no local declarado.”

Essa prática é nociva à arrecadação do ISS, porque as empresas ao invés de recolherem o imposto para São Paulo recolhem para os Municípios próximos à Capital e em valores inferiores. Essa distorção da incidência tributária viola o princípio da capacidade contributiva, que está insculpido no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, contendo a seguinte disposição:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A leitura do dispositivo em tela evidencia que o princípio em comento não é somente destinado ao legislador ao estabelecer em um diploma legal a regra-matriz de incidência de um tributo, mas também “*faculta-se à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.*” A Administração Tributária realiza as atividades mencionadas nos procedimentos de fiscalização, portanto a ação fiscalizatória é uma forma de conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

Para combater a prática dos “estabelecimentos de fachada” que vinha sendo amplamente utilizada, no ano de 2005, a Secretaria de Finanças do Município de São Paulo instituiu o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM). Após a implantação desse Cadastro, o prestador de serviço que estiver inscrito em outro Município e que vier a prestar serviço para tomador paulistano, deve inscrever-se nesse

Cadastro, pois, caso contrário, haverá retenção do valor do ISS incidente sobre a operação pelo tomador.

Analisando esse cenário, formula-se o problema de pesquisa, consubstanciado na seguinte pergunta: o CPOM do Município de São Paulo como se encontra atualmente implantado é medida suficiente para prevenir e reprimir a utilização de estabelecimentos de fachada? Caso a resposta seja eventualmente negativa, há outra pergunta: Quais seriam algumas propostas para que o CPOM pudesse cumprir melhor o objetivo para o qual foi inicialmente desenhado?

Este trabalho busca percorrer a seguinte trajetória para responder a essas perguntas.

No **Capítulo 1** são apresentados os conceitos preliminares ao estudo realizado neste trabalho. É introduzido o conceito de guerra fiscal entre os Municípios, fenômeno que se verifica no campo de incidência do Imposto sobre Serviços em que as Municipalidades buscam atrair empresas prestadoras de serviço para os seus territórios mediante a concessão de benefícios tributários. Tal guerra pode ocorrer no campo da licitude, quando os benefícios tributários produzem uma alíquota efetiva entre a mínima (2%) e a máxima (5%), como também pode ocorrer no terreno da ilicitude, quando a incidência tributária é inferior à aplicação da alíquota mínima. Em seguida, é analisado o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS e o conceito legal de estabelecimento prestador de serviço. Após, apresenta-se o fenômeno da simulação de estabelecimento prestador de serviços e os meios de prova relativos à simulação assim como o efeito do reconhecimento desses meios probatórios pelas autoridades julgadoras, seguindo para a análise da ação fiscal nesses casos por meio da utilização da norma antielisiva, o artigo 19 da Lei Municipal no 14.133/2006, autorizado pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), apresentando-se, ao final, as análises relativas aos temas expostos.

No **Capítulo 2**, são analisadas as estruturas jurídica e operacional do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM). Também foi objeto de análise o procedimento de inscrição vigente, bem como os dados atualmente solicitados para que o interessado se inscreva no Cadastro. São apresentadas as análises realizadas neste Capítulo.

No **Capítulo 3**, é descrita a metodologia aplicada para a verificação do CPOM relativamente à prevenção e ao combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço. Para tanto, apresenta-se a forma como os acórdãos do Conselho Municipal de Tributos (CMT) foram obtidos, assim como os parâmetros de decisão (ou de julgamento) foram tabulados. Dessa análise resultou a escolha de alguns casos que evidenciaram o *modus operandi* do agente simulador. Em seguida, é descrita a metodologia para a propositura de ajustes no CPOM, a qual se baseia nesses casos escolhidos, considerando também os parâmetros de decisão já mencionados.

No **Capítulo 4**, foram analisados 456 acórdãos das quatro Câmaras Julgadoras do CMT que correspondem a 363 casos de simulação. Foram observadas as provas de maior incidência (parâmetros de decisão) e as formas como elas foram apreciadas, formando a convicção do julgador. Em seguida, apresentam-se as estatísticas obtidas dos casos julgados pelo Conselho Municipal de Tributos. As provas mencionadas (ou parâmetros de julgamento) são cotejadas com os dados solicitados para a inscrição no CPOM. São elas: 1) Ocorrência de vistoria *in loco*; 2) Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); 3) Fatura de energia elétrica; 4) Fatura de conta telefônica; 5) Contrato de locação do imóvel; 6) Informações da internet; 7) Contrato de prestação de serviço. Foram também selecionados casos que apresentaram algumas especificidades e que revelaram o *modus operandi* do agente simulador: Caso 1) Utilização de mais de um estabelecimento ficto em Municípios diversos; Caso 2) Contribuinte inscrito no CPOM que praticou simulação; Caso 3) Estabelecimentos fictos no mesmo local; Caso 4) Estabelecimento prestador de serviço em São Paulo e sem inscrição na Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico (estabelecimento real clandestino); Caso 5) Cancelamento da inscrição cadastral no Município de São Paulo e permanência do estabelecimento nessa localidade; Caso 6) Empresa com inscrição no CPOM indeferida, e; Caso 7) Estabelecimento simulado no escritório do contador. Ao final, foram realizadas as análises que envolvem o CPOM, a simulação de estabelecimento e o estabelecimento ficto.

No **Capítulo 5**, foi apresentada a conclusão no sentido de que o CPOM necessita ser aprimorado, com as respectivas razões e foram apresentadas as propostas de melhoria, considerando o embasamento jurídico apresentado no Capítulo 1, as análises dos julgados do CMT com a estrutura atualmente existente do CPOM, objeto de estudo do Capítulo 2. As propostas apresentadas foram baseadas nos 7 casos analisados no

Capítulo 4 e estão divididas nos seguintes grupos: 1) Inserção de novos tipos de dados no CPOM; 2) Implantação de rotinas na base de dados existente do CPOM; 3) Utilização de outras bases de dados existentes com o sistema do CPOM, e; 4) Propostas adicionais.

CAPÍTULO 1 CONCEITOS PRELIMINARES

1.1 Introdução

O primeiro objeto de análise é a guerra fiscal entre os Municípios, em seguida, a prestação de serviços constantes da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 relativamente às prestações intermunicipais. Para tanto, é necessário abordar o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS, apresentando e discutindo o conceito legal de estabelecimento prestador de serviço e o conceito de simulação estabelecido pelo Código Civil, para que se possa apresentar o conceito de estabelecimento ficto ou simulado e assim introduzir o conceito de simulação de estabelecimento prestador de serviço. Discute-se após a apresentação desses conceitos, a aplicação da norma antielisiva, prevista no artigo 19 da Lei Municipal nº 14.133/2006, na ação fiscal, quando houver a descaracterização do estabelecimento (ficto) pelo Auditor-Fiscal Tributário Municipal, ato necessário à lavratura dos autos de infração relativos à simulação de estabelecimento prestador de serviço².

1.2 A guerra fiscal entre os Municípios

Em razão da distribuição das competências tributárias relativamente aos entes que compõem o Estado Brasileiro, a Constituição Federal de 1988 atribuiu a estrutura federativa ao Estado brasileiro, repartindo a competência tributária quanto aos impostos entre as pessoas políticas, União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. O Imposto Sobre Serviços (ISS), sobre o qual recai a análise neste trabalho, pertence à competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Um fenômeno que se verifica, não somente entre os Municípios, é a competição entre entes do mesmo grau na tentativa de atrair investimentos privados para seus territórios, a fim de promover o desenvolvimento local com reflexos evidentes na respectiva arrecadação, oferecendo benefícios aos investidores. Quanto aos Municípios com grande expressão econômica, verifica-se que Municipalidades próximas, normalmente componentes da região metropolitana, oferecem benefícios, normalmente tributários, instaurando uma competição a fim de atrair esses investimentos. Esse

² Ao caracterizar estabelecimento ficto em outro Município, o Auditor-Fiscal, após constatar a existência de estabelecimento prestador de serviço no Município Paulistano, desconsidera o estabelecimento de fachada e atribui a prestação do serviço a este último estabelecimento. Conseqüentemente, a movimentação econômica segue a mesma trajetória, sendo considerada a base de cálculo dos autos de infração lavrados pela autoridade fiscal.

ambiente competitivo caracteriza o fenômeno denominado guerra fiscal. GIANNASI (2012, p. 95) assim o descreve:

“A Guerra Fiscal, portanto, nada mais é do que a generalização de uma competição entre entes da federação pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias descentralizadas e não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central, principalmente em sistemas em que há forte descentralização fiscal, como é o caso do Brasil.”

Relativamente ao ISS, a Guerra Fiscal entre os Municípios se dá essencialmente pela manipulação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, base de cálculo e alíquota, por meio da lei local. GIANNASI (2012, p. 96) menciona esse fenômeno:

“A Guerra fiscal entre os Municípios tem sido travada em duas frentes principais. De um lado, há os Municípios periféricos às grandes cidades, em geral localizados nas regiões metropolitanas, que se empenham em atrair empresas prestadoras de serviços para seu território em troca de alíquotas menores do Imposto sobre Serviços-ISS.”

Essa competição entre Municípios pode se dar, basicamente, em dois intervalos: no intervalo das alíquotas mínima (2%) e máxima (5%), quando os Municípios envolvidos estabelecem as alíquotas no intervalo permitido pela Lei Complementar nº116³, estabelecendo assim uma competição lícita. O inciso II do artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), veda uma incidência tributária inferior à alíquota mínima. O dispositivo constitucional mencionado refere-se à alíquota efetiva, ou seja, a divisão do valor do ISS incidente em uma prestação de serviço pelo seu respectivo preço não pode ser inferior a dois pontos percentuais. A guerra fiscal pode ocorrer no intervalo abaixo da alíquota efetiva mínima, representando uma situação de inconstitucionalidade da lei local. Tal situação normalmente resulta da aplicação da menor alíquota conjugada com um desconto na base de cálculo. Essa forma de determinar menor incidência tributária integra a denominada guerra fiscal, porém, nesse caso, a competição ingressa no terreno da ilicitude.

³ A alíquota mínima está prevista no inciso I do artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

A guerra fiscal pode produzir efeitos diversos: pode promover a migração de empresas prestadoras de serviço para outras localidades, o que produz evidente reflexo nas finanças públicas dos Municípios envolvidos: a receita tributária relativa ao estabelecimento transferido para outra localidade será destinada ao Município em que ele vier a se instalar. Observa-se, em um simples exemplo, que nessas situações normalmente não é mais o mesmo montante, mas uma arrecadação menor é destinada ao Município para onde o estabelecimento se dirigiu. Tal fato é o elemento que constitui o incentivo econômico dessa mudança de localidades. Recorrendo ao exemplo: suponha que um determinado serviço seja tributado à alíquota de 5% no Município de São Paulo. Suponha ainda que o Município “A” integrante da região metropolitana dessa Capital do Estado tribute o mesmo serviço à alíquota de 2%. Então, para cada 10 reais de serviço prestado, São Paulo arrecada 50 centavos. O outro Município arrecadará 20 centavos. Logo, se a empresa estava estabelecida no Município Paulistano e migra para o outro, São Paulo deixa de receber 50 centavos, o Município “A” passa a receber 20 centavos e o prestador deixa de desembolsar 30 centavos, para cada 10 reais de serviço prestado.

O mesmo exemplo será analisado quando a competição se dá no campo da ilicitude, ou seja, o que se dá quando além da tributação incidir com a menor alíquota (2%), a lei local conceder ainda um desconto na base de cálculo, violando frontalmente o artigo 88 do ADCT. Um exemplo disso é o parágrafo 4º do artigo 14 da Lei nº899/1975 do Município de Barueri, que fornece uma base de cálculo reduzida (no valor de 37% do preço do serviço) para 67 itens da lista de serviços. Sendo assim, nos termos dessa lei, os serviços com alíquota de 2% conjugado com o desconto na base de cálculo de 63% (pois uma base de cálculo de 37% equivale ao desconto mencionado) conduz a uma alíquota efetiva de 0,74%. Recorrendo ao exemplo mencionado, utilizando a mesma métrica, para cada 10 reais de receita de serviços, São Paulo deixará de arrecadar os mesmos 50 centavos. O Município de Barueri passará a arrecadar 7,4 centavos (contra os 20 centavos que arrecadaria se não houvesse o desconto na base de cálculo). O prestador de serviços deixa de recolher 42,6 centavos (contra os 30 que recolheria sem o desconto mencionado). Consta-se que a violação ao artigo 88 do ADCT constitui maior incentivo econômico para as empresas prestadoras de serviço. Neste caso, pode o Município prejudicado ingressar com ação direta de

inconstitucionalidade no Tribunal de Justiça do Estado. São Paulo adotou essa medida em relação a essa lei⁴.

Independentemente de a guerra fiscal se dar no campo da licitude, no intervalo formado pela alíquota mínima (2%) e máxima (5%), ou na região da ilicitude, com violação ao artigo 88 do ADCT, observa-se que prestadores de serviço querem utilizar a infraestrutura do Município de maior expressão econômica, mas estar subordinado à tributação do Município de menor incidência de ISS, abrindo filiais nessas localidades sem a estrutura correspondente à prestação de serviços que realiza, mantendo o estabelecimento na Municipalidade de melhor infraestrutura, local a partir do qual os serviços são prestados. Relativamente a esse fato, GIANNASI (2012, p. 97) comenta:

“Em realidade, o incremento de arrecadação com a transferência da prestadora de serviços é muito pequeno, assim como os ganhos macroeconômicos também são discutíveis, já que geralmente não há investimento novo nem, tampouco, geração de empregos, pois as empresas apenas mantêm um escritório virtual na nova localidade, ou, ainda quando de fato se instalam, continuam com o mesmo quadro de funcionários, dada a carência de mão de obra qualificada nessas localidades, impondo longos deslocamentos aos antigos empregados, sem gerar nenhum emprego extra.”

O autor menciona um problema que pode ocorrer nesse contexto: a existência de escritórios virtuais⁵ ou estabelecimento de fachada. No Município de São Paulo, constata-se que muitos prestadores de serviço realizaram apenas a migração cadastral, ou seja, permaneceram com sua estrutura prestadora de serviço estabelecida no Município Paulistano e abriram filial em Municípios vizinhos que ofereceram tributação a níveis bem inferiores aos da Capital e que alegam que os serviços são prestados por esses estabelecimentos. Observou-se que essas filiais muitas vezes se constituíram em caixas postais ou estabelecimentos sem qualquer condição de prestar o serviço. A essa

⁴ TJ-SP - Direta de Inconstitucionalidade: ADI 02686864620128260000 SP 0268686-46.2012.8.26.0000. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 14, § 4º, da Lei Municipal nº 899/1975, com redação dada pela Lei Municipal nº 2.499/2003, de Santana de Parnaíba, que altera a base de cálculo do ISSQN na prestação dos serviços que determina, elegendo-a como sendo 37% do valor bruto do faturamento. Impossibilidade jurídica do pedido e incompetência do TJSP para exercer o controle concentrado de lei municipal frente a lei constitucional federal. Preliminares rejeitadas ante a contrariedade da legislação municipal com os artigos 111 e 144 da Constituição Estadual. Mérito. Base de cálculo. Alteração. Inconstitucionalidade. Base de cálculo que deve ser considerada como sendo o preço do serviço, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, editada para regular o art. 146, III, a, da CF. Não observância de princípios estabelecidos na CF, em evidente violação aos artigos 111 e 144, da Constituição do Estado de São Paulo. Inconstitucionalidade reconhecida do artigo 14, § 4º, da Lei Municipal nº 899/1975, com redação dada pela Lei Municipal nº 2.499/2003. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Art. 27, da Lei nº 9.868/99. Ação procedente, com modulação dos efeitos.

⁵ O termo “escritórios virtuais” foi utilizado como sinônimo de escritório de fachada, não sendo contemplado aqui o significado do escritório virtual que presta serviços a vários profissionais que se utilizam de sua infraestrutura como tomadores do serviço prestado.

existência meramente cadastral, ou de um estabelecimento sem estrutura para prestar serviços é denominado estabelecimento prestador de serviço formal, ficto ou simulado. Esse fenômeno não está necessariamente vinculado à guerra fiscal. Certamente que, nesse último caso, ela constitui maior incentivo econômico. A essa utilização de estabelecimento ficto, mantendo o estabelecimento prestador de serviço na Municipalidade de melhor infraestrutura está caracterizado o fenômeno denominado simulação de estabelecimento, que será analisado em detalhes no item 1.4. Para melhor compreendê-lo, é necessário analisar antes o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS.

1.3 O aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS

O aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS está previsto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, que subordina o legislador local a não estabelecê-lo de forma diversa. Dispõe que o “serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”. Esta regra apresenta as seguintes exceções, ou seja, nos casos indicados na Tabela 1.1, o serviço será considerado prestado no local:

1) do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de importação de serviços;
2) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
3) da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
4) da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
5) das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
6) da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
7) da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
8) da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
9) do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
10) do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
11) da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
12) da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
13) onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
14) dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
15) do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços

descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
16) da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
17) do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
18) do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
19) da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
20) do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Tabela 1.1: Exceções à regra geral do aspecto espacial do ISS – aspecto espacial: o local onde o serviço foi prestado.

Há ainda as seguintes observações dispostas nos §§ 1º ao 3º do mesmo artigo:

- No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não;

- No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada;

- Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Para que o aspecto espacial esteja completamente definido é necessário recorrer à definição legal de estabelecimento prestador de serviço, o qual, conjugado com a regra geral disposta no caput do artigo 3º, define o aspecto espacial da regra-matriz de incidência. Tal conceito será tratado no próximo item.

1.3.1 O estabelecimento prestador de serviço

O Código Civil, em seu artigo 1.142, define o conceito estabelecimento, como sendo “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.” Observa-se que aqui está exposto o conceito de estabelecimento empresarial. De plano constata-se que a existência do estabelecimento não está necessariamente vinculada à existência de uma pessoa jurídica. Um exemplo: escritórios e consultórios de profissionais liberais constituem estabelecimentos

profissionais sem que haja uma sociedade a qual eles pertençam, pois estão vinculados aos profissionais, pessoas naturais, que lá exercem as suas atividades. Não será exatamente o conceito de direito civil a ser utilizado na determinação do aspecto espacial do ISS, porque a definição de estabelecimento prestador de serviço tem por escopo atender ao disposto no artigo 146, inciso I, no que tange a “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os Municípios”. Por essa norma constitucional tal matéria é reservada à lei complementar e está disposta no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003:

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

O legislador paulistano acatou esse dispositivo, apresentando disposições mais detalhadas que estabelecem os requisitos que caracterizem o estabelecimento prestador de serviço e para atestar a sua existência no artigo 4º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003:

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

§ 1º A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;

II - estrutura organizacional ou administrativa;

III - inscrição nos órgãos previdenciários;

IV - indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;

V - permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, "site" na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§ 2º A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo.

§ 3º São, também, considerados estabelecimentos prestadores, os locais onde forem exercidas as atividades de prestação de serviços de diversões públicas de natureza itinerante.

Observa-se que o legislador local foi mais específico do que a Lei Complementar nº116, ao detalhar atributos inerentes ao estabelecimento prestador de serviço, não havendo, em momento algum, colisão entre os dispositivos da lei local e da lei nacional. MACEDO (2010, p. 398-399) disserta sobre o assunto:

“Mas o conceito de estabelecimento prestador, trazido pela lei complementar, apesar de estar acompanhando de definição estipuladora, ainda apresenta grande vaguidade semântica. Assim o legislador municipal paulistano buscou critérios que, conjugados total ou parcialmente, melhor definissem de forma mais precisa o conceito de *unidade econômica ou profissional*. (...)

Na tentativa de mitigar a vaguidade anteriormente citada, o supracitado dispositivo busca direcionar o raciocínio do intérprete e do aplicador do Direito, seja ele contribuinte ou Fisco, para um campo um pouco mais seguro, tateando os elementos que possivelmente caracterizem a existência de uma unidade econômica ou profissional.

Procurou o legislador trazer uma definição, no sentido de demarcação, ao conceito vago de *unidade econômica ou profissional*. Com os elementos dessa definição é que tanto a autoridade fiscal responsável pela fiscalização, como também os conselheiros julgadores, se pautam para verificar onde se encontram os estabelecimentos prestadores e, por conseguinte, onde se consideram ocorridos os fatos jurídicos tributários do ISS.

Vê-se que o dispositivo supracitado trouxe verdadeiro leque de presunções legais relativas da constatação de existência de estabelecimento prestador.”

Analisando o dispositivo da lei local, observa-se que o *caput* preceitua que deverá existir uma “unidade econômica ou profissional” não importando a denominação que seja dada a esse estabelecimento, assim como o fez o *caput* do artigo 4º da Lei Complementar nº 116.

Ocorre que o § 1º do artigo 4º da lei local, reiterando o que foi exposto, arrolou os requisitos, especificando os necessários à caracterização do estabelecimento prestador de serviço. Destarte, haverá unidade econômica ou profissional quando se verificarem a conjunção total ou parcial dos elementos arrolados nos incisos a seguir: são os elementos previstos nos incisos I e II, “manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços” e “estrutura organizacional ou administrativa”, que denominamos “materiais”; são os elementos cadastrais, aqueles dispostos nos incisos III e IV: “inscrição nos órgãos previdenciários” e “indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos”; Há, por fim, o último grupo de elementos que denominamos acessórios, no inciso V, os quais indicam a “permanência ou ânimo de permanecer no local”, por meio da “indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, "site" na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de

telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto”. Esses elementos mencionados constituem um rol exemplificativo, pois podem eventualmente existir outros elementos que demonstrem a existência da unidade econômica ou profissional que não estejam previstos nos incisos aos quais fizemos referência. Destarte, a tabela seguinte reúne os grupos de elementos que deverão estar conjugados para determinar a existência de um estabelecimento prestador de serviços. A cada um desses grupos foi atribuída a denominação correspondente na Tabela 1.2:

CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE ECONÔMICA ou ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇO (elementos)	MATERIAIS	- manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; - estrutura organizacional ou administrativa.
	CADASTRAIS	- inscrição nos órgãos previdenciários; - indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos.
	ACESSÓRIOS	- indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, "site" na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Tabela 1.2: Elementos caracterizadores do estabelecimento prestador de serviço.

O parágrafo primeiro estatui que, para que haja o estabelecimento prestador de serviço deve haver a conjunção parcial ou total dos elementos materiais, cadastrais e acessórios.

Surge a questão: é necessária a existência de, pelo menos, cada elemento de um grupo (portanto um elemento material, outro cadastral e outro acessório) para que exista um estabelecimento prestador de serviço?

Para responder, há uma trajetória de argumentos a ser percorrida: o caput dispõe que o estabelecimento é “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário” enquanto o “§ 2º estabelece que “a circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador”. Este último dispositivo refere-se somente aos serviços que devam ser realizados em locais diversos do estabelecimento em razão da sua própria natureza. Trata-se de regra que corrobora o caput, o qual determina o estabelecimento ser o local onde o serviço for

prestado. Destarte, os elementos materiais são indispensáveis à caracterização do estabelecimento prestador de serviço.

A caracterização desse estabelecimento é necessária porque está diretamente relacionada com o aspecto espacial da regra-matriz de incidência, determinando o sujeito ativo da relação jurídica tributária⁶. Essa caracterização adquire relevo quando o prestador está estabelecido em um Município e o tomador em outro (prestação intermunicipal de serviços). Neste caso, a caracterização do estabelecimento prestador de serviço determinará para qual Municipalidade o ISS será devido, sendo demonstrado que a definição do estabelecimento prestador atende ao disposto no artigo 146, I da Lei Maior. Os elementos materiais são necessários, porém em determinadas situações podem não ser suficientes. Recorre-se a um exemplo: uma consultoria em que funcionários desenvolvam provisoriamente suas atividades no estabelecimento de seus clientes. Esses funcionários que exercem suas atividades no estabelecimento do cliente caracterizam estabelecimento prestador de serviço? Inicia-se a discussão com o posicionamento de TOMÉ (2011, p. 168-169), ao comentar a ementa do REsp 1.195.844/DF⁷:

“Embora não tenha reapreciado as questões probatórias, a Colenda Corte entendeu ser acertada a decisão do Tribunal *a quo*, no sentido de considerar ser um estabelecimento prestador o local em que a atividade é desenvolvida. O sentido de “unidade econômica ou profissional”, por este ponto de vista, não exige a presença de sede, de filial ou de localização física própria. A unidade econômica ou profissional, portanto, seria composta pelos meios materiais e imateriais para a prestação do serviço, ainda que estes ocorram na sede do tomador.

Na situação acima referida, concluiu o STJ que a existência, temporária ou permanente, de empregados ou contratados do prestador do serviço no local em que as atividades são executadas configura “unidade econômica ou profissional” do prestador do serviço, podendo, por conseguinte, ser alcançado ao posto de estabelecimento prestador.

Com suporte nessas premissas, tem-se por unidade econômica ou profissional a organização de bens necessários ao exercício da atividade prestadora de serviços, independentemente de caracterizar-se, formalmente, como sede ou filial do prestador.”

Observa-se que, no excerto transcrito, a análise recai sobre o artigo 4º da Lei Complementar 116, o qual não estabelece especificamente os requisitos como fez a lei paulistana. Analisando a questão, constata-se que a mera manutenção de parte de seu

⁶ Essa afirmação se verifica nos casos que são contemplados na regra geral do aspecto espacial do ISS, como sendo o local do estabelecimento prestador de serviço.

⁷ REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., julgado em 01/03/2011, Dje 15/03/2011.

pessoal no estabelecimento do cliente constituiria a existência parcial dos elementos materiais. BARRETO (2009, p. 328) segue o entendimento a seguir exposto:

“O ISS, em havendo efetiva prestação onerosa de serviços, dependerá, para a incidência, da apuração do local de sua prestação. O imposto é devido no lugar (Município) em que a atividade (facere) for concretizada, ultimada, concluída.

Para os que defendem a tese da prevalência do local do estabelecimento prestador, a concretização dos serviços ocorrerá no Município em que se localiza o estabelecimento da empresa incumbido de prestar o serviço.

Para nós, todavia, só prevalecerá se o estabelecimento escolhido pela empresa (dentre tantos que eventualmente possua) realizar, desenvolver e ultimar os atos materiais, providências e medidas necessárias à prestação dos serviços. Ter-se-á caracterizado, nesse local, o “estabelecimento prestador” dos serviços contratados.”

Para o autor do excerto colacionado, estabelecimento é o local onde o serviço foi prestado, independentemente dos requisitos cadastrais e acessórios, ou seja, a existência de elementos materiais é necessária e suficiente para a caracterização do elemento prestador de serviço. Analisando o artigo 146, I da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. A lei complementar 116 cumpre essa função ao definir o aspecto espacial do ISS, uma vez que se verifica conflito de competência entre os Municípios e Distrito Federal. Além disso, o artigo 146, inciso III, alínea “a”, estabelece que cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos tributos, sendo entendido esse fato gerador como sendo a hipótese de incidência, ou seja, o antecedente da regra-matriz de incidência, formado pelos aspectos material, espacial e temporal. Mais uma vez, a lei complementar 116, cumprindo agora o disposto nesse último dispositivo, define o aspecto espacial do ISS.

O legislador local se estendeu ao disposto na lei complementar ao qualificar os elementos que configuram o estabelecimento prestador de serviço, convergindo com a interpretação de que o ISS é devido onde estiver estabelecido o prestador (regra geral). MACEDO (2011, p. 33) menciona a fronteira do legislador local relativamente ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência:

“Mas há que se atentar que, na medida em que a Lei Complementar nº 116/03 prescreve elementos de conexão como critérios espaciais definidores de onde se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário nas diversas espécies de serviço previstas na lista, não pode o legislador ordinário municipal, ao estabelecer regra de responsabilidade tributária para o tomador de determinada espécie de serviço, alterar, de forma oblíqua, a competência tributária sobre aquele serviço.

Por exemplo, se no serviço de instrução e treinamento, a empresa prestadora encontra-se estabelecida tão somente no Município “A”, mas vai prestar serviços “in company” em diversos clientes localizados no Município vizinho “B”, não pode este

Município “B” criar regras de responsabilidade tributária, em caráter definitivo, ressalte-se, a fim de puxar a competência tributária para si nessa espécie de serviço. Isso porque se trata de um serviço em que o critério espacial é o local do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/03), e se esse prestador só está estabelecido no Município “A”, não pode o Município “B” se arvorar no sentido de exigir o ISS decorrente dessa prestação de forma definitiva, pois a ele não pertence essa competência.”

Este excerto, embora trate da responsabilidade tributária decorrente de uma prestação de serviços intermunicipal, traz a conclusão de que o legislador municipal não pode estabelecer regras que modifiquem a competência expressa nos termos da Lei Complementar 116. Deve ser observado que a lei paulistana apenas especificou critérios que determinem a existência do estabelecimento prestador, o que está compatível com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição da República e atende ao que dispôs o legislador complementar. O excerto também trata do fato de que prestação de serviço fora do estabelecimento não altera (e nem poderia alterar) a competência tributária, concluindo-se que a mera existência dos elementos materiais não é suficiente para alterar a competência tributária, ou seja, se uma empresa, estabelecida no Município “A”, presta serviço com seus funcionários no estabelecimento do tomador localizado no Município “B”, essa alocação de recursos nessa operação intermunicipal não faz com que o ISS devido ao Município “A” passe a ser devido ao Município “B” somente pela alocação dos recursos necessários à prestação de serviços no estabelecimento do tomador, contrariando o que dissertou TOMÉ ao comentar a ementa do REsp 1.195.844/DF. Destarte, são necessários os elementos cadastrais.

Até este ponto, constatou-se que a caracterização do estabelecimento prestador de serviço determina o aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS, estando vinculado, por sua vez, a sujeição passiva a determinado Município, implicando, destarte, a aplicação das leis desse ente político. Observa-se aqui uma possível vinculação entre a manipulação do critério espacial e a guerra fiscal: os prestadores de serviço dispostos a se submeter a menor incidência tributária, fato originado pela guerra fiscal, e com intenção de permanecerem na localidade de maior atividade econômica tenderão a criar estabelecimentos fictos nos Municípios de menor tributação, prestando os serviços pelos estabelecimentos reais na Municipalidade de melhor infraestrutura, nos quais mantêm estruturas destinadas à prestação de serviços. Não que a interpretação da lei propicie a proliferação do estabelecimento de fachada, mas é inegável que as leis municipais que concedem tais benefícios constituem incentivo econômico para que o

prestador de serviço incorra nessa prática. Tal fenômeno é denominado simulação de estabelecimento prestador de serviço, que será objeto de análise do próximo item.

1.4 Simulação de estabelecimento e estabelecimento prestador de serviço ficto

BATISTA (2012, p. 248) introduz o fenômeno que denominamos “simulação de estabelecimento” no contexto da guerra fiscal:

“Tornou-se célebre o expediente adotado por contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) traduzido na alocação, apenas sob o aspecto formal, da sede da pessoa jurídica prestadora de serviço em Município situado no entorno de grandes capitais, cuja legislação estabeleça carga tributária do ISS muito menor do que aquela usualmente adotada pelas municipalidades, sobretudo em comparação com o Município em que o contribuinte concentra, de fato, as suas atividades.

Nessa hipótese assume relevo a constituição meramente formal da sede, usualmente localizada em conjunto, sala e até, por vezes, escritório virtual, destituída, por conseguinte, de estrutura física propriamente dita a fundamentar a complexidade da atividade realizada pelo prestador de serviço, que, na realidade, atua em outro local, seja na filial ou em outro endereço, este sim dotado de estrutura necessária à prestação do serviço.”

Para a análise dessa conduta realizada pelos contribuintes, é necessário introduzir o conceito “simulação”. Este instituto está previsto no § 1º do artigo 167 da Lei nº 10.406/2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Há previsão de três hipóteses em que pode ocorrer de simulação: no inciso I, quando os direitos são transmitidos a pessoas diversas da que constam na manifestação de vontade, caracterizando a simulação subjetiva; no inciso II, quando houver declaração falsa quanto ao objeto de um negócio, sendo hipótese de simulação objetiva, e; no inciso III, quando a data for diversa daquela em que o instrumento foi subscrito pelos signatários. Para GOMES (2010, p. 331):

“A simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar terceiro, intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes. Com a simulação, visa-se a alcançar fim contrário à lei. São casos de simulação:

- a) celebrar um contrato oneroso para mascarar um contrato gratuito; uma venda para disfarçar uma doação;
- b) estipular um contrato com uma pessoa que não é a parte verdadeira, como doar à concubina figurando outrem como donatário;
- c) atribuir a um contrato outro *nomen juris* para fraudar o Fisco, ou declarar dados falsos;”

Segundo o doutrinador em comentário (2010, p. 332):

“O *acordo simulatório* origina, conforme o conteúdo, a simulação *absoluta* ou *relativa*. *Absoluta*, quando as partes querem que o contrato não produza efeitos típicos. Realiza-se de regra, para a ocultação de bens ou para fingir que existe situação patrimonial inexistente (Messineo). *Relativa*, quando ao lado do negócio simulado há um contrato dissimulado que disfarça sua verdadeira causa e seu conteúdo. Na *simulação relativa* há dois contratos: um aparente e outro real que é escondido do terceiro. O contrato verdadeiro que diverge, no seu conteúdo, do contrato aparente, é, como diz Messineo, a verdadeira meta das partes.”

Este instituto é definido pelo direito privado, sendo pacificamente aplicado ao Direito Tributário. Seguindo essa linha, XAVIER (2002, p. 56) conceitua a simulação fiscal, dividindo-a em três casos: a simulação quanto ao fato gerador, quanto à base de cálculo e quanto a outros elementos. Quanto à primeira:

“Na simulação fiscal, o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo. O novo parágrafo único do art. 116 do CTN pretende descrever a amplitude do fenômeno em matéria fiscal referindo-se à dissimulação da “ocorrência do fato gerador do tributo” ou “da natureza” dos referidos elementos.

No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não concede à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária.”

Relativamente à simulação quanto à base de cálculo, XAVIER (2002, p. 57) afirma:

“Mas se no que concerne à ocorrência do fato gerador a simulação, como dissemos, é necessariamente relativa, no que concerne à base de cálculo a simulação tanto pode ser relativa quanto absoluta, visando a redução ou anulação do aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Exemplo típico de simulação relativa no que concerne à base de cálculo é a simulação do valor da operação tributável, pelo qual os simuladores ostentam um preço inferior àquele que efetivamente pretendem e que será efetivamente pago por meios ocultos. (...)

Constituem casos de simulação absoluta a realização de atos ou negócios aparentes com a finalidade de reduzir ou neutralizar a base de cálculo do tributo, criando uma obrigação aparente, à qual não subjaz nenhuma operação real.”

Há ainda a simulação quanto a outros elementos da obrigação tributária. Nesse sentido, XAVIER (2002, p. 57-58):

“A simulação relativa por interposição fictícia de pessoas pode também ocorrer em matéria fiscal. (...)”

O fenômeno simulatório em matéria tributária pode ainda ocorrer em matéria de benefícios fiscais, pela simulação absoluta ou relativa dos atos ou negócios jurídicos que eventualmente constituam o pressuposto de tais benefícios.”

Essa tipificação doutrinária proposta por XAVIER, questiona-se em qual tipo se encaixa a simulação de estabelecimento. Antes, porém, é necessário expor como se caracteriza esse tipo de simulação. Ela é constatada pela autoridade fiscal por meio do cotejo entre dois estabelecimentos normalmente do mesmo titular (matriz e filial)⁸, um deles localizado em território de um Município e o outro, fora de seus limites territoriais. Aplicando esses conceitos relativamente ao Município de São Paulo, temos: suponha que o evento p seja caracterizado elemento prestador de serviço no Município de São Paulo e q seja: caracterizado elemento prestador de serviço em outro Município. Os operadores $\sim p$ significa que não há estabelecimento prestador de serviço no Município paulistano (o que equivale afirmar para este trabalho que ele é ficto) e analogamente, o operador $\sim q$ indica a mesma situação, porém para outro Município que não seja a Capital. Suponha ainda que tais eventos ocorram no curso de um processo de fiscalização em que foi constatado um estabelecimento em outro Município, que o contribuinte alega ser o prestador de serviço, e outro em São Paulo, havendo a alegação de que se trata apenas de uma sala de reuniões e recepção de clientes. Tais alegações constituem as mais comuns no contencioso administrativo. Na análise do contexto probatório pela autoridade fiscal podem ocorrer as seguintes alternativas:

p	q	Os dois estabelecimentos são prestadores de serviço. Não há simulação.
$\sim p$	$\sim q$	Não há estabelecimento prestador de serviço em nenhum dos dois Municípios, logo não há simulação.
$\sim p$	q	O estabelecimento prestador de serviço está em outro Município. Não há simulação para São Paulo (em tese, poderia haver para outro Município).
p	$\sim q$	O estabelecimento prestador de serviço está no Município de São Paulo e o outro não possui os atributos para assim caracterizá-lo ($\sim q$ – estabelecimento ficto). Há simulação para São Paulo.

Tabela 1.3 Caracterização da simulação de estabelecimento.

⁸ Pode haver caso em que se trata de duas pessoas jurídicas ou com os mesmos sócios, ou com sócios distintos, mas que na verdade, trata-se de pessoas interpostas (laranjas).

A primeira questão a ser respondida é se o fenômeno em análise pode ser denominado simulação, nos termos em que esse instituto é disciplinado pelo direito privado. Supondo que o contribuinte seja uma sociedade prestadora de serviços. Não se pode esquecer que o contrato social tem natureza multilateral, ou seja, é um acordo formado pela vontade dos sócios. Estes acordam sobre a abertura de outro estabelecimento sem destinar a estrutura e os recursos necessários à prestação de serviços em outro Município que tenha tributação favorecida e mantém a estrutura prestadora de serviço na Municipalidade com maior infraestrutura e movimento econômico e, em muitos casos, mais próximo dos clientes. Segundo XAVIER (2002, p. 52): “A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.” Embora os sócios sejam declarantes, tal fato não retira a natureza simulatória do ato. Recorre-se às lições de BEVILÁQUA (2007, p. 310):

“Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real de vontade, ou que simula a existência de uma declaração que se não fez. É uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

Destarte, a simulação de estabelecimento, como um acordo entre duas ou mais pessoas (sócios) para lesar outra (o ente político detentor da competência tributária)⁹, evidenciando a divergência entre a vontade real (ter um estabelecimento prestador de serviço na Municipalidade de maior atividade econômica) e a vontade declarada (esse estabelecimento está no Município de menor incidência tributária), de modo que resta caracterizada sua ocorrência.

BATISTA (2012, p. 252-253) entende que o fenômeno em análise não apresentará os requisitos necessários para que se configure a simulação¹⁰:

“Nessa linha residem as nossas preocupações com as autuações lavradas sob a estampa “simulação de estabelecimento”, eis que, em primeiro lugar, não conseguimos enxergar com que o contribuinte, uma pessoa jurídica prestadora de serviços, em

⁹ Havendo parafiscalidade, não será o detentor da competência tributária, mas da capacidade tributária ativa.

¹⁰ BATISTA alega a falta de uma terceira pessoa, faz com que não haja pacto simulatório e, por decorrência, a simulação. Porém, o Município que ingressa na guerra fiscal e é omissivo em sua fiscalização para que sejam detectados os “estabelecimentos de fachada”, na verdade estão sendo coniventes com essa prática, estando essa conduta omissiva próxima a um acordo tácito realizado com o agente simulador. Nessa visão, o acordo tácito faria o papel do pacto simulatório.

conluio, contrata para fixar sua sede formal em local diferente daquele em que as atividades são realmente executadas.

Naturalmente que, nessa hipótese, há por certo concordância entre os sócios da pessoa jurídica, que apenas indiretamente se beneficiam com a fixação da sede, em sentido formal, em Município que preveja carga tributária mais vantajosa àquela que estaria verdadeiramente sujeita.

Porém, ainda que houvesse declaração falsa de vontade, diversamente da desejada, eis que a pessoa jurídica, a que seria beneficiada com o não recolhimento do ISS ou o recolhimento a menor do ISS, como visto, não externa sua vontade na criação de sua sede, mas sim os seus sócios, que, por sua vez, efetivamente desejam, expressam e criam a sede no respectivo Município.

Assim, além da ausência de pacto simulatório, da falta de uma terceira parte além da pessoa jurídica, os seus sócios verdadeiramente desejam a criação de sede em outra municipalidade e, por essa razão, produzem declaração de vontade em concordância com a sua vontade e, publicamente criam a sede.

Não há declaração falsa!

Não há distância entre a vontade expressa, a desejada e a realizada!”

A partir deste ponto, serão transcritos alguns excertos relativos aos julgados do Conselho Municipal de Tributos, apenas a título ilustrativo, relacionados à utilização do termo simulação. No PA 2013-0.349.270-5 observou-se a inexistência de elementos caracterizadores do estabelecimento prestador de serviço, conforme voto da lavra do Conselheiro Jonathan Barros Vita:

“Apesar de compreender a interessante dimensão teórica do tema da simulação no direito tributário, no caso concreto esta questão é de simples solução, como será visto, deixando claro que a própria recorrente admite que os serviços dos itens 17.01 e 17.05 não são exceções ao artigo 3º da LC 116.

Entretanto, isto não é o que restou evidenciado dos autos, pois não há a comprovação pela recorrente da existência de estabelecimento efetivo na cidade de Santana de Parnaíba, nem com funcionários ou materiais para demonstrar a localização desse naquela cidade.

Mais especificamente, os documentos juntados (comprovantes de despesas e aluguel) são de valor nitidamente inferior ao que seria proporcionalmente requerido para que a empresa, de fato, preste seus serviços e obtenha seu faturamento na proporção que ela tem.

É dizer, um aluguel e despesas mensais inferiores a mil reais não seriam razoáveis para uma empresa que presta serviços e obtém rendas na casa de milhões de reais ano.

Adicionalmente, importante é dizer que seu endereço já é indiciário, também, de sua situação de estabelecimento simulado, vez que se situa em um conhecido empreendimento chamado de Virtual Office.

Concluindo parcialmente, de fato ocorreu simulação de estabelecimento e, portanto, a regra aplicável à decadência é a do 173, I do CTN, sem olvidar que a competência para tributação é, de fato, da Cidade de São Paulo.”

Se, nos exatos termos do voto vencedor, “pois não há a comprovação pela recorrente da existência de estabelecimento efetivo na cidade de Santana de Parnaíba, nem com funcionários ou materiais para demonstrar a localização desse naquela cidade” certamente a intenção dos sócios não foi a abertura de um estabelecimento nessa localidade, mas tão somente adquirir uma roupagem jurídica para estar submetido a uma menor incidência tributária. Destarte, a declaração da existência de um estabelecimento perante o registro público é falsa, porque o estabelecimento constante do contrato social não se presta ao exercício da empresa, nos termos do artigo 1.142 do Código Civil. A declaração da existência de um estabelecimento prestador de serviço para o Fisco de Santana do Parnaíba é igualmente falsa, porque ele não reúne os elementos dispostos em lei.

Essa roupagem jurídica recebeu a denominação que também será utilizada neste trabalho. No PA 2009-0.253.955-4, o voto vencedor de relatoria do Conselheiro Odmir Fernandes menciona os termos utilizados neste trabalho: “existência formal”, para os estabelecimentos de fachada, nos quais há somente os elementos cadastrais e “existência real”, quando estiverem atendidos os requisitos exigidos por lei, estando presentes necessariamente os elementos materiais:

“Tocante a desconsideração do estabelecimento, comprovou o fisco, sem contrariedade, que a autuada simulou a existência de estabelecimento prestador em Santana de Parnaíba, quando sempre esteve estabelecida de fato neste Município de São Paulo, onde os serviços foram efetivamente prestados.

Essa simulação ocorreu, conforme contatou a fiscalização, mediante abertura de *escritório virtual* no Município de Santana do Parnaíba, conforme relata a fiscalização, sem qualquer contrariedade deste fato pela acusada.

Para desqualificar a desconsideração ou demonstrar que não houve a simulação a Recorrente nada aduz em seu recurso, mas junta conta telefônica, fotografias, certidão de inscrição municipal, demonstrativos do ISS de Santana de Parnaíba. (...)

As certidões e demonstrativos do ISS de Santana de Parnaíba provam a existência *formal* do estabelecimento, mas não comprovam a existência *real* do estabelecimento, em condições de prestar os serviços de que é acusada. Aliás, a acusada não nega a prestação dos serviços, apenas diz que eles não foram realizados neste município.

Não nega o fisco a existência *formal* do estabelecimento da acusada em Santana do Parnaíba, o que se nega é a sua existência *real* e, quanto a este fato – a existência real - a acusada nada alegou e nada provou, seja na impugnação ou neste recurso.

Demonstrar a inexistência da simulação é comprovar a existência real do objeto, coisa que a acusada apenas tentou fazer com os documentos juntados, sem nada alegar, mas mesmo assim passou longe da tentativa.

A acusada, não se dignou a trazer aos autos - por não existir, certamente -, um contrato de locação, recibo do aluguel, o título de propriedade, Rais, registro ou ficha de empregados, contas de luz, água, ou de telefone, contemporâneos à prestação dos serviços, objeto da exigência.

Temos destacado em reiterados votos que, para demonstrar a inexistência de simulação é simples: basta comprovar o fato real, a existência do estabelecimento. Se o fato real não aparece e não se comprova, temos a verdade da constatação fiscal realizada *in loco* da inexistência do real estabelecimento naquele município.

A acusada teve todas as oportunidades para comprovar e demonstrar a existência real dos estabelecimentos no local onde diz ter prestado os serviços.

Sem qualquer comprovação, temos convicção firme e segura da simulação do estabelecimento, ou do estabelecimento de papel, com a existência formal - contrato social e cadastros municipais do estabelecimento -, mas sem nenhuma correspondência com a realidade dos fatos.”

Mais uma vez é demonstrada a existência da declaração falsa. Se só existe formalmente um estabelecimento prestador de serviço é porque ele não reúne os requisitos reais para que a prestação dos serviços se dê por meio dele. Ainda que se admita que o local seja para receber clientes, ele não será prestador de serviços não havendo razão para que o contribuinte assim o declare, o que constitui a essência da falsidade na declaração perante o Fisco. Em alguns casos, pode até restar caracterizado como estabelecimento, nos termos do artigo 1.142 do Código Civil, mas tal fato, eventualmente verificado, será inócuo para fins de incidência do ISS, se esse estabelecimento não contiver os elementos necessários que o caracteriza como prestador de serviços. Assim, se for um estoque ou um setor administrativo do prestador de serviços, não será caracterizado como estabelecimento, nos termos do artigo 4º da Lei Complementar nº116.

Restando classificado tal fenômeno como simulação¹¹, a segunda pergunta é em qual tipo a simulação de estabelecimento se encaixa em relação aos tipos propostos por XAVIER? Não parece haver dúvida que se trata de caso de simulação quanto ao fato gerador. A suposta existência do estabelecimento em município alienígena faz com que o fato gerador seja ocultado da Autoridade Fiscal Paulistana, alegando-se que a

¹¹ BATISTA (2012, p. 262) classifica esse fenômeno como “abuso de direito cometido pelos sócios e fraude, pela pessoa jurídica”. O autor (2012, p. 255) entende que “os sócios desta mesma pessoa jurídica excedem o legítimo direito que possuem na livre determinação de seus negócios e na utilização de uma pessoa jurídica com propósito diverso daquele previsto na Lei.” Quanto a pessoa jurídica, BATISTA (2012, p. 259) afirma que ela comete fraude, pois “modifica e evita a ocorrência do fato gerador no seu verdadeiro estabelecimento, ou seja, aquele dotado de estrutura física, econômica em que realmente se dá a prestação do serviço onerado pelo ISS. Observa-se que BATISTA confere duas classificações a um mesmo ato, em razão da pessoa. Os sócios cometem abuso de direito, enquanto a pessoa jurídica comete fraude, sendo que a infração da pessoa jurídica decorre da manifestação da vontade de seus sócios. Não é este o entendimento a que se chegou neste trabalho, restando tal prática caracterizada como simulação.

prestação se dá por meio de outro estabelecimento que não aquele situado em sua circunscrição territorial. Neste caso, a prestadora de serviço realizou o objeto do seu ato constitutivo, mas pelo estabelecimento de São Paulo, confirmando-se tratar de simulação relativa, seguindo o entendimento de XAVIER.

Constatou-se ainda na análise dos julgados do CMT que pode haver simulação quanto à base de cálculo, quando nos dois Municípios houver estrutura suficiente para caracterizar os dois estabelecimentos como prestadores de serviço, como ocorreu no PA 2009-0.300.004-7 (assim como dos demais que compõem a unidade de julgamento), porém com contabilidade assimétrica, uma vez que as receitas são imputadas na proporção inversa à estrutura existente. Neste caso, constata-se que a simulação ocorre quanto à base de cálculo, pois parcela da receita é ocultada do Fisco do Município Paulistano. A ementa desse julgado segue transcrita:

“ISS. Exercício 2005.

TAXA DE BONIFICAÇÃO – TAXA DE PROCESSAMENTO DE ESTORNO – TARIFA ADICIONAL POR EXCESSO DE ESTORNOS. Todas essas taxas cobradas pelo contribuinte são contraprestação dos serviços de infra-estrutura disponibilizados aos clientes, incidindo, pois, o ISS. CRITÉRIO ESPACIAL – EXISTÊNCIA DE DOIS ESTABELECIMENTOS PRESTADORES À LUZ DAS PROVAS JUNTADAS AOS AUTOS – NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO NA IMPUTAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA – MELHORES CRITÉRIOS NO CASO CONCRETO: NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS EM CADA ESTABELECIMENTO CONFORME RELAÇÕES ANUAIS DE INFORMAÇÕES SOCIAIS – RAIS, E VISTORIA PELO AUDITOR FISCAL EM AMBOS OS ESTABELECIMENTOS. CONHECIDO E DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA.”

Neste *decisum*, o parâmetro relativo à distribuição de receitas foi o número de empregados de cada estabelecimento.

Uma vez constatada a simulação de estabelecimento prestador de serviço, a questão a ser posta é como ela é demonstrada pela Autoridade Fiscal para poder lavrar os correspondentes autos de infração. Tal fato se faz cotejando¹² os elementos materiais, cadastrais e acessórios do estabelecimento a fim de verificar a existência de uma convergência entre esses elementos no sentido de demonstrar a sua capacidade para prestar o serviço, ou a sua impossibilidade, o que determinaria a própria simulação. Para

¹² Para a verificação da existência de um estabelecimento ficto, são analisados os elementos materiais, cadastrais e acessórios do mesmo estabelecimento. Para verificar a simulação é necessário haver um estabelecimento real e outro formal em Municípios distintos. Nesse caso, os elementos materiais, cadastrais e acessórios de um estabelecimento podem ser cotejados com os respectivos elementos do outro estabelecimento.

tanto, é necessário recorrer aos meios de prova e sua função no procedimento de fiscalização.

1.4.1 Os meios de provas

Preliminarmente, é necessário apresentar o conceito de prova. Para FERRAGUT (2005, p. 82-83):

“São as provas jurídicas, e tão somente elas, que propiciam o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico. (...)

Já em linguagem técnica, é definida pelos grandes mestres civilistas como sendo ‘todo elemento que pode levar o conhecimento a alguém’ e ‘o elemento instrumental para que as partes possam convencer o magistrado com suas alegações, pois deverá este indicar, na sentença, as razões de sua convicção’.

Tomemos o termo no sentido de *meio de prova*, ação de provar e fenômeno psicológico. Como meio de prova é o enunciado passível de ser produzido pelas partes, que tem por conteúdo a ocorrência ou inoocorrência de um determinado acontecimento. É o instrumento material de comprovação da existência de algo, como, por exemplo, a verificação judicial, a perícia, a confissão, a prova testemunhal, a documental e a indiciária. É, em última análise, a representação, em linguagem competente, dos eventos ocorridos no mundo fenomênico.

Como *ação de provar*, constitui-se no direito de comprovar a ocorrência de um evento, que a princípio é ônus de quem alega o fato objeto da prova. Provar, nesse sentido, é o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento.

Finalmente, como *fenômeno psicológico*, é a convicção acerca da existência de certos fatos sobre os quais recairá o pronunciamento do aplicador do direito. Nesse sentido, existirá ou não a prova. A resposta negativa não significa a inexistência de enunciados produzidos pelo processo (meios de prova), tampouco que os litigantes não os tenham produzido (ação de provar), mas somente que esses elementos são insuficientes para determinar a convicção e a certeza do aplicador.”

A análise das provas que formaram o convencimento dos Conselheiros converge para o meio de prova como fenômeno psicológico. Restando comprovadas nos autos determinadas situações, elas, ainda que insuficientes para provar a simulação em sua integralidade, foram capazes de formar a convicção do julgador quanto ao reconhecimento de sua ocorrência.

O significado “meio de prova” como ação de provar também foi observado, pois se o prestador de serviço autuado deixou de apresentar provas de que a simulação inexistente e não o fez nos autos, não cumpriu o ônus que lhe coube.

Observou-se que não há hierarquia entre as provas, apenas que elas, tanto individualmente consideradas quanto analisadas no contexto probatório, possuem maior

ou menor força na demonstração do fato alegado pela parte. TOMÉ (2011, p. 169) discorre sobre o importante papel das provas na constituição do crédito tributário:

“Convém esclarecer, inicialmente, que para a aplicação do direito ser realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a prova no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.”

Ocorre que o ordenamento jurídico não determina a valoração das provas, nem quais são necessárias para provar determinado fato. A livre apreciação das provas é determinada pela autoridade julgadora, constituindo o fenômeno psicológico descrito por FERRAGUT. É a prova, na compreensão da autoridade julgadora, que determinará juridicamente se um dado fato teve ou não a sua existência jurídica verificada e assim, a incidência de uma norma abstrata a um fato concreto. Portanto, a análise de julgados permite definir critérios que foram considerados necessários para a caracterização do estabelecimento prestador de serviço. Se as provas necessárias não foram suficientes para comprovar a existência do estabelecimento prestador de serviço, por via reflexa, terá juridicamente ocorrido a existência de estabelecimento ficto. Para se chegar a tal conclusão, será necessário que a autoridade fiscal reúna provas que demonstrem a inexistência do estabelecimento dentro da convicção dos julgadores.

Nesse sentido, XAVIER (2012, p. 76) disserta mais especificamente sobre o papel das provas na simulação:

“...não existe prova *direta* da simulação. Esta terá de provar-se *indiretamente*, através de *presunções*. A simulação deixa quase sempre vestígios que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico. (...) A simulação representa um esforço de construção artificial, distanciada e deformadora da realidade, e raras vezes essa construção será um todo lógico e coerente, que forme cobertura completa dos fatos. A verdade vem à superfície e denuncia-se através de brechas daquela construção. Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo *simulatório*. (...)”

A desconsideração do negócio jurídico, por simulação, tem que ser fundamentada.”

Na Tabela 1.3, na qual foi definida a simulação de estabelecimento, verifica-se que os estabelecimentos localizados dentro e fora do Município de São Paulo podem estar ou não caracterizados como prestadores de serviço. Os elementos que caracterizam

a sua existência fática, ou material, estão descritos na Tabela 1.2, são eles: materiais; cadastrais, e; acessórios. A questão a ser analisada no plano concreto é quais são as provas aptas a demonstrar a presença dos elementos materiais, cadastrais e acessórios para demonstrarem a existência do estabelecimento prestador de serviço¹³. TOMÉ (2011, p. 174) em análise do artigo 4º da Lei Municipal nº 13.701/2003 concluiu que, para a caracterização desse estabelecimento:

“(i) não precisam ser apresentados todos os documentos indicados na legislação municipal, sendo que estará provada a unidade econômica ou profissional sempre que os elementos oferecidos pelo contribuinte forem convergentes na demonstração de suas alegações;

(ii) o contribuinte pode fazer uso de outros meios de prova, além daqueles especificados expressamente nas leis municipais.”

No excerto há uma afirmação também observada nos julgados: a convergência dos elementos de prova. Embora a autora se refira ao oferecimento de documentos pelo contribuinte quanto à prova da existência do estabelecimento prestador de serviço, os conselheiros do CMT consideraram o mesmo critério quanto às provas coligidas pela fiscalização. Portanto, a questão que antecede o cotejo dos estabelecimentos é definir os parâmetros que permitem concluir a existência ou não (e por decorrência, a simulação) do estabelecimento prestador de serviço, uma vez que se trata de eventos mutuamente exclusivos (a existência do estabelecimento prestador de serviço em outro Município implica a inexistência da simulação, relativamente a essa unidade do contribuinte).

O passo seguinte é relacionar esses parâmetros com os elementos que caracterizam os requisitos legais impostos pela legislação tributária municipal relativa à caracterização do estabelecimento prestador de serviço. Nesse sentido, as decisões do Conselho Municipal de Tributos que apreciaram casos de simulação e as provas correspondentes analisadas nos julgamentos fazem essa relação que resultará na caracterização ou não da existência de um estabelecimento. Para TOMÉ (2011, p. 171), “A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica.” Portanto, os elementos aptos a demonstrarem a simulação de estabelecimento prestador de serviço podem ser aqueles considerados pelos Conselheiros das câmaras julgadoras do Conselho Municipal de Tributos nos acórdãos analisados.

¹³ Muitas vezes, são suficientes os elementos materiais e cadastrais para demonstrar a existência do estabelecimento prestador de serviço.

1.4.2 O reconhecimento de estabelecimento ficto e da simulação de estabelecimento por meio das provas

Supondo que em um caso concreto estejam presentes somente algumas provas que a sua apreciação forneça elementos que inclinem o julgador ao entendimento de que a simulação ocorreu. Antes, é necessário apresentar os tipos de prova relacionados com o fato analisado. FERRAGUT (2016, p. 30) apresenta a classificação das provas em função do conteúdo em diretas e indiretas:

“As diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. É o que ocorre com a prova documental e a perícia técnica. (...)”

Já a prova indireta, representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais adirirá a implicação legal da existência ou da inexistência do fato principal.”

Se, nos autos estivessem presentes apenas provas indiretas, as autoridades julgadoras estariam incorrendo em um juízo de probabilidade acerca das provas constates dos autos quanto ao que ocorreu no plano fático? FERRAGUT (2005, p. 114) disserta sobre essa situação:

“**É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova** (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), **e não o conhecimento ou não do evento**. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que **as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta**. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem’. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: **independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável**. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.”

Na apreciação das provas, a questão não é o conhecimento do evento, mas o reconhecimento do fato. O fato é, no dizer de CARVALHO (2011, p. 433-434), “o enunciado de linguagem produzido segundo os rigores da lei, reporta-se à data e às condições do evento”. Observa-se que o evento está no plano fático. As provas, ainda que indiretas, relacionam a existência do fato, independentemente do evento ter ou não ocorrido. Essa é a operação realizada pelo órgão julgador. A análise dos julgados do Conselho Municipal de Tributos se reforça ainda mais, uma vez que os acórdãos contêm

os elementos que fizeram dos eventos, fatos a partir dos quais determinou (ou não) a existência jurídica da simulação.

1.5 Ação fiscal na simulação de estabelecimento

Um requisito necessário na simulação de estabelecimento é a existência de uma prestação intermunicipal de serviços. Considerando que a simulação é constatada a partir do cotejo entre os estabelecimentos do mesmo prestador, haveria a possibilidade de a autoridade fiscal buscar provas distintas daquelas fornecidas pelo contribuinte? Essa questão não oferece maiores dificuldades. Segundo TORRES (2011, p. 239):

“A Administração não se limita pelas provas apresentadas pelo contribuinte, tampouco lhe são oponíveis os princípios que garantem a força obrigatória dos contratos, cabendo-lhe o uso do poder investigativo, inquisitório, de diligências probatórias previstas na lei, como necessárias ao pleno conhecimento dos fatos.”

A outra questão que aparece é se a autoridade fiscal de um Município pode investigar um estabelecimento situado em outra Municipalidade? Essa questão é mais complexa, pois o estabelecimento não está inserido na circunscrição territorial do ente tributante. Em excerto extenso, MACEDO (2011, p. 404-405) tratou da questão, porém especificou sua conclusão quando o prestador de serviço estiver inscrito no Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM):

“Assim, não cabe qualquer atividade de fiscalização em relação a prestadores estabelecidos em outros Municípios em períodos posteriores à Lei nº 14.042/2005 se, feito o procedimento de cadastro na base de dados do Município de São Paulo, o prestador teve a sua inscrição aceita e, além disso, não apresenta qualquer estabelecimento localizado no Município de São Paulo, mesmo estando seus tomadores em São Paulo. Obviamente, esse impedimento é afastado se novas informações, decorrentes de denúncias, por exemplo, levarem a conhecimento do Fisco o fato de existência de estabelecimento não declarado em São Paulo, informações para as quais haverá que abrir processo de fiscalização.

O poder investigatório da autoridade fiscal sobre uma relação jurídica de prestação de serviço cujo prestador de serviço esteja em princípio localizado noutro Município pode se dirigir ao tomador dessa relação jurídica se este estiver estabelecido no Município de São Paulo desde que também haja indícios fortes de que o serviço esteja sendo prestado por estabelecimento da mesma empresa não declarado e situado no Município de São Paulo.

Afora essa hipótese de existência de indícios fortes, duas situações, na análise dos julgados ocorridos no CMT, caracterizaram-se como elementos indiciários iniciais ensejadores da abertura de fiscalização para se investigar onde de fato teriam ocorrido “fatos geradores” do ISS: (i) a empresa prestadora do serviço, além do estabelecimento de fora de São Paulo, apresentar estabelecimento situado em São Paulo; ou, (ii) a empresa prestadora ter tido, no período de cinco anos contados da fiscalização para trás, estabelecimento situado em São Paulo.

Afinal, se não tivesse havido estabelecimento no Município de São Paulo pelo menos em alguma época da vida da empresa, não teria o Fisco paulistano sequer tomado conhecimento de suas atividades.

Portanto, não pode o Fisco paulistano exigir documentação de empresa estabelecida em outro Município se ela não apresenta qualquer estabelecimento, ou indício de estabelecimento, situado em São Paulo ou se ela não teve estabelecimento no território paulistano em até cinco anos, contados para trás. Isso porque, se se mostrarem regulares os elementos da relação jurídico-tributárias entre o prestador localizado noutro Município e o tomador localizado no Município de São Paulo – desde que se trate da regra geral do critério espacial do ISS, qual seja, a do local do estabelecimento prestador – não há porque o Município de São Paulo se arvorar no direito de fiscalizar uma situação cujo critério espacial se apresenta, nos termos da lei, posicionado em território de outro Município.

Havendo ainda ou tendo havido estabelecimento da empresa em São Paulo, a atividade fiscalizatória pautar-se-á na averiguação de se o serviço prestado à época foi efetuado pelo estabelecimento de São Paulo ou pelo estabelecimento localizado noutro Município. E para tal desiderato, pode sim solicitar documentos da empresa como um todo, para verificar, nos seus documentos contábeis e fiscais, entre outras questões, se a imputação de tais receitas dos diversos estabelecimentos da empresa está conferindo com a realização dos respectivos serviços, conforme os fatos indiciários apurados em outros documentos.

Assim, entendemos que a fiscalização de serviços prestados em que só o tomador está localizado no Município de São Paulo só pode ocorrer se se referir o período em que haja indícios relevantes de que estabelecimento existia localizado em São Paulo.”

As conclusões sintetizadas no último parágrafo convergem com a conclusão relativa ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISS: se o fato imponível considera-se ocorrido no local do estabelecimento prestador, nos casos que se enquadram na regra geral, a competência para tributar e, portanto, para fiscalizar, será a do Município onde o estabelecimento estiver situado. No caso das prestações intermunicipais de serviço, a fiscalização pode se dar no tomador do serviço, uma vez que ele esteja situado na circunscrição da Administração Tributária, havendo indícios de que o serviço esteja sendo prestado por um estabelecimento ficto situado em outro Município. Assim como, nessas circunstâncias, poderá também exigir documentos do estabelecimento situado em outro Município. Ocorre que MACEDO partiu da hipótese de que o contribuinte inscrito no CPOM tem a presunção relativa de estar estabelecido em outro Município. E se não estiver inscrito nesse Cadastro? Nesse caso, em razão de não haver essa presunção, o Fisco de São Paulo poderá efetuar pesquisas sem que haja indícios para verificar a real situação do prestador de serviços. Estando ele fora dos limites territoriais do Município e não prestar serviço a tomador paulistano, o Fisco de São Paulo nada poderá fazer. Caso contrário, poderá instaurar procedimento de fiscalização. SILVA (2012, p. 409-410) expõe o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo:

“O Poder Judiciário paulista tem entendido ser legítimo à fiscalização, nestes casos, exigir documentos de empresas também localizadas em outros municípios. Recentemente, em Mandado de Segurança impetrado por contribuinte face ao município de São Paulo para que não fosse compelido à apresentação de livros e documentos de sua filial em outro município à fiscalização paulistana, o Tribunal de Justiça do Estado decidiu-se pela improcedência do pleito, conforme se depreende do seguinte e significativo trecho:

‘É princípio comezinho de hermenêutica aquele segundo o qual quem dá os fins, dá os meios. E as regras de incidência territorial do tributo, que interferem com as regras relacionadas à capacidade tributária, não de ser interpretadas de maneira consequente. Muitos são os casos de empresas que têm um endereço fictício (para não dizer falso) em municípios que praticam alíquotas inferiores àquelas previstas na legislação paulistana, com o claro propósito de se furtao ao pagamento devido. Não se está de forma alguma dizendo que este seria o caso da impetrante. Todavia, o fisco tem o direito de saber se o tributo devido está efetivamente sendo recolhido a quem ele pertence. Isto posto, julgo improcedente o presente mandamus (...)’

Assim, em função do permissivo contido no artigo 195 do Código Tributário Nacional, e do exercício de fiscalização e arrecadação outorgado pela Constituição Federal, as Fazendas Públicas em geral, na apuração da ocorrência em concreto das hipóteses de incidência de seus tributos, têm o poder-dever de exigir e analisar livros, papéis e documentos.”

O que SILVA expôs converge com as conclusões de MACEDO. FERRAGUT (2016, p. 226) também tratou do assunto:

“Entendemos que a fiscalização tem o dever-poder de fiscalizar todos os fatos e documentos que possam lhe ser úteis, bastando que a solicitação de informações seja devidamente motivada (sobretudo quando a informação não for a comumente requerida pela fiscalização). Não há violação de direitos na extraterritorialidade ora colocada. O limite da fiscalização reside na pertinência do ato a se fiscalizar, com os tributos de sua competência.

Para tanto, algumas provas são importantes de serem coletadas, e, a partir delas, justifica-se a fiscalização extraterritorial. Consideremos dois Municípios “A” e “B”:

- (i) cancelamento da inscrição do estabelecimento como sede e sua transformação em filial;
- (ii) contribuinte localizado em “A” teve, no período de cinco anos anteriores à fiscalização, estabelecimento situado em “B” (é o Fisco de “B” que pretende fiscalizar);
- (iii) existência de unidade econômica ou profissional estabelecida em “A”, mas não declarada pelo contribuinte, e
- (iv) contribuinte tem elevada queda na arrecadação, em motivo por ele justificável.

Presente esses fatos, e justificada a pertinência da fiscalização extraterritorial, a prova produzida a partir de elementos coletados em outros Municípios há de ser normalmente acatada.”

Observa-se, portanto, que a autoridade fiscal poderá obter elementos relativos a outros Municípios desde que haja indícios de simulação de estabelecimento, pois estará fiscalizando tributo que é da sua competência (o ISS objeto de eventual evasão fiscal).

1.5.1 A norma antielisiva no Município de São Paulo

Constatada a simulação de estabelecimento, qual é a competência da Autoridade Fiscal? Quais os limites de sua atuação, uma vez que o contribuinte apresenta elementos que atestam sua existência jurídica, como contratos sociais, inscrição tributária em outro Município?

A ação fiscal visa tão somente constatar a ocorrência do fato imponible e realizar o lançamento correspondente. O Fisco não tem o poder de anular um contrato de prestação de serviço em razão de informações inverídicas ou fulminar uma cláusula no ato constitutivo de uma pessoa jurídica que determine a existência de uma filial, quando se tratar de estabelecimento ficto. O poder da autoridade fiscal resume-se aos efeitos tributários do fato analisado. Ela não está adstrita a aceitar a forma revestida pelo direito privado para determinar os correspondentes efeitos tributários, mas tal prerrogativa deve estar prevista em lei. Assim, se o prestador de serviços tem apenas um setor administrativo em outro Município poderá haver um estabelecimento no que preceitua o direito privado, mas não haverá um estabelecimento prestador de serviço, nos termos do Direito Tributário. Esse conceito tem desdobramentos meramente tributários, sem afetar a incidência das normas do direito privado. Relativamente aos poderes do Fisco, XAVIER (2012, p. 69) disserta:

“O interesse do Fisco contenta-se com a *ineficácia relativa* de tais atos, ineficácia esta que quase se traduz na insuscetibilidade de os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.”

A desconsideração dos efeitos dos negócios jurídicos que compete à Administração Tributária é outorgada pelo Código Tributário Nacional (CTN) pelo parágrafo único do artigo 116, denominada norma antieleisiva, introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001:

Art. 116...

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O dispositivo em comento reclama a existência de uma lei ordinária¹⁴ para que a autoridade fiscal possa proceder à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. A lei ordinária a que o parágrafo único se refere é originária do ente político que detém a competência tributária relativamente ao tributo considerado. O Município de São Paulo editou essa lei, mas antes, será analisado o dispositivo do CTN em tela. Há autores que questionam a constitucionalidade desse dispositivo. XAVIER (2012, p. 73-74) entende que tal prerrogativa ao Fisco é constitucional por três razões:

“A primeira reside na circunstância de que a nova sistemática não tem o alcance de determinar a invalidade do ato jurídico no que concerne às relações entre particulares, sejam estes os próprios simuladores ou terceiros, mas tão somente o de proceder a uma declaração de ineficácia relativa perante o Fisco. (...)

A segunda razão pela qual consideramos constitucionalmente legítima a solução adotada no novo parágrafo único do art. 116 do CTN, reside em que ela é consequência lógica do princípio da verdade material, que por sua vez é corolário do princípio da legalidade. (...)

A terceira razão pela qual consideramos a sistemática do novo parágrafo único do art. 116 compatível com a Constituição decorre de o princípio da reserva da jurisdição não ser incompatível com a prerrogativa da Administração, comumente denominada de autotutela, privilégio de execução prévia ou presunção de legalidade do ato administrativo.”

Em seguida, a lei ordinária que complementa o parágrafo único do artigo 116 do CTN foi editada pelo Município de São Paulo, encontrando-se no artigo 19 da Lei Municipal nº 14.133/2006:

Art. 19. O titular de cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal, no exercício de suas funções, terá livre acesso a qualquer órgão ou entidade pública ou empresa estatal, estabelecimento empresarial, de prestação de serviços, comercial, industrial, imobiliário, agropecuário e instituições financeiras para vistoriar imóveis ou examinar arquivos e equipamentos, eletrônicos ou não, documentos, livros, papéis, bancos de dados, com efeitos comerciais ou fiscais, e outros elementos que julgue necessários ao desenvolvimento da ação fiscal ou ao desempenho de suas atribuições, podendo fazer sua apreensão.

§ 1º O Auditor-Fiscal Tributário Municipal, dentro das suas áreas de competência e circunscrição, terá precedência sobre os demais setores da Administração.

§ 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

¹⁴ Os artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/2002 estabeleciam disposições relativas à normas antielisivas. Ocorre que, com a conversão da medida em lei, esses artigos foram objeto de veto presidencial, não havendo lei ordinária relativa ao disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

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

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

GONÇALVES (2011, p. 83-84) tece críticas sobre o dispositivo em tela:

“De plano já se constata que o embasamento da autuação tem apenas duas hipóteses eleitas pelo legislador, que permitem que o negócio jurídico seja desconsiderado: a falta de propósito negocial **ou** o abuso de forma. (...)

A base de fundo da norma municipal que permite a desconsideração dos atos e negócios jurídicos é o parágrafo único do art. 116, do CTN, cuja redação foi inserida pela LC 104/2011, comumente chamada norma antielisão. Para fins municipais, como dito acima, a regulação foi trazida pela Lei Municipal nº 14.133/06, cuja redação é infeliz e ao trocar os conceitos de simulação e dissimulação, sendo que somente este último é que tem raiz na norma complementar. Atos simulados são ilícitos em si e, portanto, nulos para fins tributários, sendo desnecessária outra norma que permita a desconsideração de tais atos e negócios simulados. Começa na falha do legislador a fragilidade jurídica da questão.”

Em uma breve interpretação literal do dispositivo da lei local é possível constatar que não se verifica a aplicação mais restritiva defendida por GONÇALVES. A redação do parágrafo segundo é clara: o objeto da desconsideração é “ato ou negócio jurídico simulado” com finalidade de “evitar o pagamento do tributo”, ou “reduzir o valor do tributo”, “evitar ou postergar o pagamento do tributo”, ou ainda “ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador” ou “ocultar a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. Constata-se que estes são os objetos da desconsideração. A simulação de estabelecimento pode ser qualificada como simulação jurídica, nos termos do artigo 167 do Código Civil. Ainda que não pudesse ser assim considerada, a norma municipal analisada seria aplicável em razão da previsão quanto à ocultação do que corresponde ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência com a finalidade de evitar o pagamento para o Fisco paulistano.

Quanto aos incisos, devem ser levados em conta, na desconsideração, a falta de propósito negocial e o abuso de forma. Ocorre que há a expressão “entre outras”, denotando o caráter nitidamente exemplificativo. Para GONÇALVES, trata-se de rol exaustivo, porém a letra da lei impede tal conclusão.

Destarte, o Fisco paulistano tem sua ação prevista em lei de modo que sua atuação na desconsideração de estabelecimentos situados em outros Municípios está compatível com as disposições do ordenamento jurídico pátrio.

Um aspecto relativo à norma antielisiva pode ser levantado: sendo o parágrafo único do artigo 116 do CTN introduzido em 2001, sugere a ideia de que antes de sua edição os casos de simulação não poderiam ser descaracterizados pela autoridade fiscal. Essa indagação remete a seguinte pergunta: é necessária a edição do parágrafo único do artigo 116 do CTN para que simulação fosse desconstituída? Uma resposta afirmativa soa absurda, uma vez que é constatado um ato ilícito sem nada poder fazer. Haveria alguma norma capaz de regulamentar uma eventual descaracterização? A resposta parece estar no próprio direito privado, especificamente no artigo 167 do Código Civil, que determina a nulidade aos negócios jurídicos simulados. Portanto, com base nesse dispositivo legal a desconsideração dos negócios celebrados nos quais se verificou a simulação pode ser fundamentada.

1.6 Análises deste Capítulo

Em síntese, são apresentadas as principais análises deste Capítulo.

Os Municípios competem por investimentos em seus territórios por meio de benefícios econômicos, sendo que, muitas vezes se verifica a concessão de vantagens fiscais. Tal fenômeno é denominado guerra fiscal. No caso do ISS, ela pode ocorrer por meio de manipulação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, base de cálculo e alíquota. Nesse cenário, a guerra fiscal pode ocorrer dentro da licitude, nos limites permitidos em lei, em que a alíquota estabelecida pela lei municipal deverá estar nos limites 2 e 5%, ou na ilicitude, quando além da lei municipal estabelecer a alíquota mínima de 2%, concede ainda um desconto na base de cálculo que determina uma alíquota efetiva inferior à alíquota mínima, violando frontalmente o disposto no artigo 88 do ADCT.

Esse cenário constitui um ambiente propício para a simulação de estabelecimento, embora não haja uma correlação necessária entre a guerra fiscal e a simulação de estabelecimento prestador de serviço. Neste fenômeno, o prestador de serviço possui uma existência formal no Município de menor incidência tributária quando, na realidade, está estabelecido no Município de maior atividade econômica, prestando os serviços por meio desse estabelecimento.

A questão de extrema importância quanto à caracterização da simulação de estabelecimento prestador de serviço é o reconhecimento jurídico dessa ocorrência. É

necessário recorrer à verificação dos estabelecimentos localizados dentro e fora do Município paulistano, no sentido de constatar se eles são reais ou formais. Para que isso ocorra é necessário analisar as provas relativas a cada um desses estabelecimentos, a fim de demonstrar a presença dos elementos materiais, cadastrais e acessórios, os quais correspondem aos requisitos impostos pela lei para caracterizar o estabelecimento prestador de serviço. Os documentos (ou provas) que remetem a esses elementos foram mencionados nos acórdãos do Conselho Municipal de Tributos. Portanto, as decisões por meio da análise desses documentos, representam o reconhecimento jurídico da simulação.

Como nos casos analisados se verificam prestações intermunicipais de serviços, a autoridade fiscal poderá solicitar documentos do estabelecimento em outro Município quando houver indícios de simulação. Constatada essa situação poderá desconsiderá-lo, uma vez que está assim autorizado pela norma antielisiva paulistana e lavrar os autos de infração. Esse foi o procedimento adotado pela Administração Tributária do Município de São Paulo, que resultou em impugnações de diversos autos de infração, as quais foram autuadas em processos administrativos, nos quais foram interpostos os recursos ordinários perante o Conselho Municipal de Tributos, cujos julgados são objeto de análise do Capítulo 4.

CAPITULO 2 O CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇO DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM) DE SÃO PAULO

2.1 Introdução

Segundo STAIR & REYNOLDS (2010, p. 4), “Os dados são constituídos de fatos crus, como o número de um funcionário, total de horas trabalhadas em uma semana”. Esse conceito difere do de informação, que, segundo os mesmos autores (2010, p. 4) “é um conjunto de fatos organizados de tal maneira que possuem valor adicional, além do valor dos fatos individuais.” Observa-se que as duas expressões não são sinônimas, pois a informação possui valor agregado em relação ao dado. Os autores ainda afirmam que a transformação dos dados em informação se dá por meio de um processo¹⁵.

Ainda para STAIR & REYNOLDS (2010, p. 13), “Banco de dados é uma coleção organizada de fatos e informações, consistindo em dois ou mais arquivos de dados relacionados.” STAIR & REYNOLDS (2010, p. 8) definem ainda sistema de informação:

“um sistema de informação (SI) é um conjunto de elementos ou componentes inter-relacionados que coleta (entrada), manipula (processo), armazena e dissemina dados (saída) e informações, e fornece uma reação corretiva (mecanismo de retroalimentação) para alcançar um objetivo.”

O sistema de informações necessita de um banco de dados para produzir informações capazes de subsidiar a tomada de decisões, demonstrando sua natureza eminentemente dinâmica, porque o sistema pressupõe a existência de um processo que faça o tratamento dos dados para justamente produzir as informações. Com as definições apresentadas, observa-se que o CPOM constitui um banco de dados, como será visto adiante, o que lhe confere uma natureza intrinsecamente estática¹⁶. Isso significa que os dados ficam armazenados sem receber qualquer tratamento, indicando que não há geração de informação. Se fosse um sistema de informação, teria um caráter dinâmico ao processar os dados para gerar informações. A relação entre dado e informação está diretamente relacionada à formação do contexto probatório, no sentido de que as informações geradas constituem um contexto probatório mais robusto.

¹⁵ STAIR & REYNOLDS (2010,5): “Processo é um conjunto de tarefas logicamente relacionadas realizadas para alcançar um resultado definido”.

¹⁶ Natureza estática é designada para o armazenamento de dados. A natureza dinâmica refere-se ao tratamento (processamento) de dados para a produção de uma informação.

Neste Capítulo, será realizada uma análise da atual estrutura do CPOM, para verificar posteriormente sua eficiência quanto à prevenção e repressão da simulação de estabelecimento prestador de serviço, porque casos de simulação de estabelecimento continuam sendo julgados pelo Conselho Municipal de Tributos, demonstrando que o problema persiste¹⁷. A análise se divide em duas frentes: a primeira, relativa à estrutura jurídica do CPOM, sendo objeto as Leis Municipais 14.042/2005, 14.125/2005 e 14.256/2006 e do Decreto 53.151/2012. A segunda está relacionada ao estudo da estrutura operacional, o qual se dará por meio da análise das Portarias SF 101/2005, 118/2005, 08/2006, 20/2006 e 30/2006. MEIRELLES (2007, p. 185) apresenta o conceito desse ato normativo:

“*Portarias* são atos administrativos internos pelos quais os chefes de órgãos, repartições ou serviços expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou designam servidores para funções e cargos secundários. (...)”

As *portarias*, como os demais atos administrativos internos, não atingem nem obrigam aos particulares, pela manifesta razão de que os cidadãos não estão sujeitos aos poder hierárquico da Administração Pública.”

As portarias demonstram concretamente o funcionamento do CPOM, ao estabelecer os procedimentos relativos à apreciação da inscrição do interessado. Por esta razão foram consideradas parte integrante da estrutura operacional.

2.2 O CPOM no Município de São Paulo

Visando reprimir a prática denominada “simulação de estabelecimento prestador de serviço” a Administração Tributária do Município Paulistano instituiu o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) o qual impõe uma obrigação tributária acessória destinada ao prestador de serviço estabelecido externamente a circunscrição territorial do Município Paulistano que venha a prestar serviço para tomador estabelecido nesta Capital. Trata-se de uma inscrição desse prestador em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Inicialmente, o CPOM foi alvo de demandas judiciais, nas quais foi questionada a constitucionalidade da lei que o instituiu. Um dos argumentos utilizados foi a falta de competência da Administração Tributária paulistana para atribuir uma obrigação

¹⁷ Nos processos administrativos analisados neste trabalho, observou-se que o prestador de serviço fiscalizado e autuado estava cadastrado no CPOM nos seguintes processos: 2013-0.349.175-0, 2009-0.246.635-2, 2014-0.222.369-9, 2013-0.098.161-6, 2013-0.341.649-9, 2011-0.363.030-6, 2014-0.068.237-8, 2014-0.144.026-2 (com 169 “empresas” no mesmo local), 2013-0.307.944-1, 2014-0.359.676-6 e 2013-0.214.855-5.

tributária acessória a prestadores de serviço estabelecidos fora da circunscrição territorial do Município.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) reconheceu a constitucionalidade da lei instituidora do CPOM, conforme consta nas ementas a seguir transcritas a título meramente ilustrativo: apreciada pela 14^a Câmara de Direito Público do TJSP, a Apelação nº 1029292-63.2014.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, cuja ementa segue colacionada:

“APELAÇÃO CÍVEL Mandado de Segurança. ISS. Indeferimento administrativo de inscrição no cadastro de prestadores de serviço de outros Municípios Lei Municipal de São Paulo nº 14.042/05, que inseriu os artigos 9º-A e 9º-B na Lei Municipal nº 13.701/03. Constitucionalidade reconhecida. Ausência de comprovação de efetiva sede no Município de Barueri, conforme documentação exigida pela Portaria/SMF nº 101/2005, que regula a obtenção do aludido cadastro. Necessidade de dilação probatória para comprovação de ilegalidade no ato administrativo que indeferiu o pedido de cadastramento. Impossibilidade, diante de ação mandamental. Inobservância, pela Administração Municipal, do prazo de 30 (trinta) dias para julgamento definitivo do recurso administrativo apresentado pela impetrante contra o indeferimento de seu pedido Art. 9º- B, § 2º, da Lei nº 13.701/2003. Cadastramento liminar. Admissibilidade, enquanto não proferida decisão definitiva pelas autoridades administrativas responsáveis. Sentença de concessão da segurança mantida, com determinação. Recursos oficial e voluntário da Municipalidade não providos, com observação, nos termos do acórdão.”

Conforme o excerto menciona, a constitucionalidade do CPOM foi reconhecida pelo Órgão Especial do Tribunal paulista.

A ementa da Apelação com revisão n. 0028186-20.2013.8.26.0053 em acórdão proferido pela 18^a Câmara de Direito Público segue transcrita, manifestando o entendimento de que o CPOM não ofende os princípios da legalidade e da territorialidade:

“Apelação. Ação declaratória de inexistência de relação jurídica c.c. repetição de indébito. ISS. Município de São Paulo. Sentença de improcedência. Serviço prestado para empresa sediada em São Paulo. Cadastramento gratuito de empresa sediada em outro município, mas que é prestadora de serviço na Capital (São Paulo). Obrigação acessória que não ofende o princípio da legalidade ou territorialidade e se mostra compatível com a previsão de norma geral (art. 113, § 2º do CTN). Constitucionalidade da Lei Municipal n. 14.042/2005, que acrescentou o art. 9º na Lei n. 13.701/2003. Pronunciamento do Órgão Especial desta Corte a respeito da constitucionalidade da norma. Possibilidade, ante o caso concreto, de imposição da retenção do ISS pelos tomadores dos serviços prestados (art. 6º da LC 116/03). Sentença mantida. Recurso não provido.”

Neste acórdão, foi reconhecido que o CPOM não ofende a territorialidade, ou seja, o fisco paulistano pode atribuir a obrigação tributária acessória ao prestador de serviço estabelecido em outro Município nos termos da lei que instituiu o CPOM,

quando houver a prestação de serviço a tomador estabelecido em São Paulo. A questão é que essa obrigação acessória não é destinada a qualquer prestador, mas tão somente a aquele que vier a realizar essa prestação intermunicipal de serviço. Este é o aspecto específico que autoriza a Administração Tributária paulistana a exigir o cadastro. Tal aspecto é denominado “elemento de conexão”. MACEDO (2011, p. 35-36) disserta nesse sentido:

“Mas não estaria tal regra extrapolando a competência tributária do Município de São Paulo conferindo deveres a prestador localizado em outro Município? Vejamos.

Na relação de prestação de serviço, o tomador desse serviço, localizado no Município de São Paulo, apresenta-se como um elemento de conexão suficiente para a lei paulistana instituir regras que sobre ele se apliquem. Os elementos de conexão estão intimamente relacionados com o fato de o ente político correspondente ter a possibilidade de fazer valer a lei por ele introduzida no sistema, ou seja, de ter como exercer seu *jurisdiction to enforce*. Isso porque não seria possível o Município de São Paulo exercer seu poder de coercibilidade perante o não cumprimento de pessoa estabelecida em outro Município se não contasse com a localização de uma das duas pessoas da relação jurídica no território paulistano, no caso o tomador.”

O excerto segue a linha do argumento exposto, no sentido do elemento de conexão permitir a atribuição da obrigação tributária acessória a prestadores estabelecidos em outro Município.

Uma vez inscrito, qual o efeito dessa inscrição para o prestador de serviço estabelecido em outro Município? MACEDO (2011, p. 35) responde essa pergunta:

“Trata-se de presunção legal relativa na medida em que, tendo o prestador de serviço a oportunidade de se inscrever gratuitamente em cadastro na Secretaria de Finanças da Prefeitura do Município de São Paulo, se não o faz, presume-se estar ele prestando o serviço a partir de estabelecimento prestador localizado no Município de São Paulo, tendo o tomador, conseqüentemente, que reter na fonte o valor do ISS devido na prestação.”

Destarte, deferida a inscrição de um prestador no CPOM, cria-se a presunção relativa de que ele está estabelecido em outro Município. Esse é o cuidado que deve ser tomado no deferimento das inscrições, porque a criação dessa presunção relativa, uma vez deferida a inscrição a quem esteja incorrendo em simulação de estabelecimento, ao invés de combater essa prática, o CPOM estará justamente protegendo aquele que pratica a simulação.

O que ocorre se o prestador de outro Município, ao realizar a prestação, não estiver cadastrado no CPOM? Há alguma sanção? Neste caso, o tomador paulistano

deve realizar a retenção e o recolhimento do ISS incidente sobre a operação nos termos da regra-matriz de incidência da lei paulistana. MACEDO (2011, p. 35 – 36) disserta:

“Assim, com essa norma de responsabilidade tributária, induz-se o comportamento do prestador de serviço no sentido de ter que demonstrar a efetiva instalação de seu estabelecimento prestador em Município alienígena.

(...)

Transfere-se, portanto, a responsabilidade para o tomador de pagar o valor correspondente ao ISS, por intermédio do mecanismo da retenção na fonte, já que essa retenção vai refletir no valor a ser pago ao prestador, que estará reduzido ao valor do imposto. Mas essa retenção só ocorrerá em caso de não cadastramento por parte do prestador, conferindo-lhe um efeito de ônus pelo não cumprimento do dever instrumental, qual seja, seu cadastramento na base de dados da Prefeitura do Município de São Paulo, com fundamento no art. 113, §2º, CTN:

(...)

Mesmo considerando a pessoa do prestador, não se trata de uma sanção, mas sim de um ônus àquele que não toma a iniciativa de efetivar seu cadastro na base de dados do Município paulistano a fim de afastar a presunção relativa criada pela lei, de considerar o prestador estabelecido no Município de São Paulo, até que se prove o contrário.

Essa responsabilidade também tem como fundamento de validade o art. 128, CTN, mas essa situação não se confunde com aquela criada por muitos Municípios quando suas leis atribuem responsabilidade tributária de forma definitiva ao tomador neles localizados, de serviço oriundo de prestador de outro município sujeito à regra geral de critério espacial – local do estabelecimento prestador, ...”

Esse mecanismo de responsabilidade, segundo o excerto, não possui caráter sancionatório. Primeiro, será analisada a sua possibilidade jurídica; em seguida, eventual caráter sancionatório vinculado à atribuição da responsabilidade tributária.

Vejamos o requisito da responsabilidade tributária, recorrendo à literalidade dos dispositivos do CTN. O primeiro deles é o §2º do artigo 113: “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”. Esse dispositivo preceitua que a obrigação tributária acessória decorre da legislação, o que se verifica no caso em tela, (Leis Municipais 14.042/2005, 14.125/2005 e 14.256/2006, do Decreto 53.151/2012 e das Portarias SF 101/2005, 118/2005, 08/2006, 20/2006 e 30/2006), tem por objeto obrigações de fazer (ou não fazer), o que também se observa, uma vez que o prestador de outro Município deve se cadastrar quando prestar os serviços dispostos no caput do artigo 9-A da Lei 14.014/2005 a tomador paulistano pessoa jurídica ou condomínio edilício, e que tal medida é feita no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos de sua competência, o ISS devido a

Município de São Paulo¹⁸. Em momento algum, o diploma que foi recepcionado formalmente como lei complementar nacional (CTN) e que estabelece as normas gerais de Direito Tributário condiciona a existência da obrigação tributária acessória somente ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, o qual pode ser contribuinte ou responsável.

O não atendimento da obrigação acessória em comento determina a retenção na fonte e o consequente recolhimento do ISS incidente sobre a operação para São Paulo. Observa-se que a conduta omissiva relativamente ao cadastro origina a responsabilidade tributária mencionada. Então o prestador receberá o valor do serviço descontado o ISS que incidiu sobre essa prestação de serviço. O cadastro, segundo o excerto transcrito, produz reflexos de caráter procedimental, pois uma vez inscrito, cria-se uma presunção relativa de que o estabelecimento esteja em outro Município, cabendo à Administração Tributária demonstrar uma eventual simulação de estabelecimento. Vejamos os requisitos desse instituto dispostos no CTN: O inciso II do artigo 121 define o responsável tributário, como aquele que “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. A lei a que se refere este dispositivo certamente é a lei formal (ou em sentido estrito) do ente que detém a competência tributária. No caso em tela, é uma lei municipal paulistana e tal atribuição encontra-se no §2º do artigo 9-A introduzido pela Lei 14.042/2005, que atribui a responsabilidade tributária ao tomador, que não é o contribuinte do ISS. O artigo 128 do CTN dispõe que:

“a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

O tomador, conforme já fora exposto, é pessoa vinculada ao fato gerador, pois sem ele não haveria a ocorrência do fato impositivo, então sequer existiria a obrigação jurídica tributária. Assim, os requisitos da responsabilidade tributária encontram-se igualmente atendidos, nos termos dispostos pelo CTN. Destarte, pode o Município paulistano atribuir a obrigação tributária acessória relativamente a prestador de outro Município, quando o tomador estiver estabelecido na Capital.

¹⁸ O ISS será devido a São Paulo no caso de uma simulação. É prevenindo e combatendo essa prática que o CPOM age no interesse da arrecadação paulistana.

Observa-se então que o CPOM é formado pela integração de dois institutos: a obrigação tributária acessória e a responsabilidade tributária. Faltou responder se essa responsabilidade tem caráter sancionatório. A resposta não aparenta ser afirmativa num primeiro momento. Vejamos: o caput do artigo 9-A introduzido pela Lei 14.042/2005 obriga ao prestador de serviço estabelecido em Município alienígena a se inscrever no CPOM. O descumprimento desse dispositivo caracteriza, portanto, ato ilícito. O conseqüente desse descumprimento é a retenção e o recolhimento do imposto que deve incidir na prestação. Seria o ISS a ser retido e recolhido pelo tomador a sanção pela não inscrição aplicada ao prestador estabelecido em Município alienígena?

Tratando-se de imposto (ISS), tal exação não pode se revestir de sanção de ato ilícito, nos exatos termos do artigo 3º do CTN, ou seja, o ISS retido e recolhido não decorreu da falta de inscrição, uma vez que não é multa por descumprimento de obrigação acessória, mas é tributo incidente sobre a prestação de serviço. Para explicar o que ocorre nesses casos, ganha relevo a presunção relativa à inscrição no CPOM: se o interessado não declarou que estava estabelecido fora do Município é porque ele não deve estar, logo o ISS é devido ao Erário paulistano. Importante reiterar que não há qualquer incidência de multa e provada a inscrição na época da prestação no item de serviço prestado, o prestador devidamente cadastrado terá direito à restituição, regulamentada pela Portaria SF nº 60/2006, quando houver retenção indevida ou a maior por parte do tomador de serviço, o que retira qualquer conotação sancionatória do cadastro, demonstrando-se que o CPOM constitui um mecanismo contrário à evasão tributária e não possui caráter sancionatório algum.

Da mesma forma que a inscrição é gratuita, não havendo qualquer penalidade prevista pela não inscrição no cadastro, não há qualquer acréscimo no valor do imposto a ser recolhido aos cofres municipais se o prestador de outro Município não se inscreveu no CPOM. Nesse caso, o ISS foi recolhido com base na ausência de informação do próprio interessado, pois se ele não declarou que está fora do território paulistano, é porque dentro dele deve estar. Reiteramos que o valor relativo a retenção não está relacionado somente com a não inscrição, mas com a prestação intermunicipal de serviço sem a inscrição correspondente.

2.2.1 A estrutura jurídica do CPOM

A primeira lei municipal que tratou do tema foi a 14.042 de 30 de agosto de 2005, que inseriu os artigos 9-A e 9-B, na Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Esse dispositivo apresenta a seguinte redação originária¹⁹:

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.

§ 1º Excetuam-se do disposto no "caput" deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 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.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo.

¹⁹ Apresentamos redação atualmente vigente do artigo 9-A:

Art. 9º-A. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, 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.

§ 1º Excetuam-se do disposto no "caput" deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais 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 Desenvolvimento Econômico.

§ 3º Aplica-se, no que couber, o disposto nos parágrafos do art. 9º aos responsáveis referidos no § 2º deste artigo.

§ 4º A Secretaria Municipal de Finanças poderá dispensar da inscrição no Cadastro os prestadores de serviços a que se refere o "caput":

I - por atividade;

II - por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

§ 5º A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 4º.

§ 6º Em relação aos serviços a que se referem os itens 10 e 15 da lista do "caput" do art. 1º desta lei, deverá ser exigida a inscrição no cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, mesmo quando os prestadores de serviços estiverem dispensados da emissão de nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, conforme dispuser o regulamento.

O artigo 9-A estabelece a obrigação aos prestadores estabelecidos fora da circunscrição territorial municipal a se cadastrarem no CPOM quando prestarem a tomadores paulistanos, os serviços constantes dos itens: 1- Serviços de informática e congêneres, 2- Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza, 3- Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres (exceto o subitem 3.04- Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário), 4- Serviços de saúde, assistência médica e congêneres, 5- Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres, 6- Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres, 8- Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza, 9- Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres, 10- Serviços de intermediação e congêneres, 13- Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia, 14- Serviços relativos a bens de terceiros, 15- Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito, 17- Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres (exceto os subitens 17.05- Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço e 17.09- Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres), 18- Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres, 19- Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres e 21- Serviços de registros públicos, cartorários e notariais, 22- Serviços de exploração de rodovia, 23- Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres, 24- Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres, 25- Serviços funerários, 26- Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; *courrier* e congêneres, 27- Serviços de assistência social, 28- Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza, 29- Serviços de biblioteconomia, 30- Serviços de biologia, biotecnologia e química, 31- Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e

congêneres, 32- Serviços de desenhos técnicos, 33- Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres, 34- Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres, 35- Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas, 36- Serviços de meteorologia, 37- Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins, 38- Serviços de museologia, 39- Serviços de ourivesaria e lapidação e 40- Serviços relativos a obras de arte sob encomenda, bem como nos subitens 7.01- Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres, 7.03- Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia, 7.06- Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço, 7.07- Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres, 7.08- Calafetação, 7.13- Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres, 7.18- Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres, 7.19- Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais, 7.20- Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres, 11.03- Escolta, inclusive de veículos e cargas e 12.13- Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres da lista anexa municipal. Estão excluídos da inscrição, por força do § 1º os prestadores quando for o caso de importação de serviço.

Observa-se que os serviços cuja inscrição no CPOM é obrigatória, são aqueles em o aspecto espacial é a regra geral escolhida pelo legislador, como sendo o local do estabelecimento prestador de serviço. Com exceção do item 22²⁰, todos os demais itens da lista anexa de serviços tem no aspecto mencionado, o local do estabelecimento prestador, o que evidencia a utilização desse instrumento no combate e prevenção da simulação de estabelecimento. Com relação à exceção à regra geral, o local onde o

²⁰ O item 22 adotou como critério espacial cada Município em que houver parte da extensão da rodovia.

serviço é prestado, não se vislumbra razão para que o prestador incorra na simulação de estabelecimento.

Observa-se ainda uma vinculação entre a obrigação tributária acessória introduzida pelo CPOM e a sujeição passiva: no § 2º, quando o tomador que estiver estabelecido no Município de São Paulo for pessoa jurídica²¹(condomínios edilícios foram introduzidos posteriormente), relativamente aos serviços constantes do caput do artigo 9-A, o titular do estabelecimento paulistano (tomador) será responsável pela retenção e pelo recolhimento do ISS incidente sobre o serviço que tomou se o prestador não estiver cadastrado no CPOM. Ainda neste caso, o § 3º autoriza a aplicação daquilo que for cabível do que está disposto no artigo 9º da mesma lei. A expressão “o que for cabível” significa que serão aplicáveis as disposições que não colidirem com o que está estatuído quanto ao cadastramento obrigatório no CPOM. Por exemplo: o inciso II do artigo 9º preceitua que: “as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edilícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou intermediarem os serviços”. Caso o prestador esteja estabelecido em outro Município e esteja cadastrado no CPOM, o tomador não deverá fazer a retenção e o recolhimento. O artigo 9º dispõe²²

²¹ Pela análise da literalidade do dispositivo, interpreta-se que a responsabilidade tributária vinculada à inscrição no CPOM ocorrerá quando o prestador for pessoa jurídica, uma vez que emite nota fiscal (prestadores autônomos normalmente são dispensados da emissão de nota fiscal) e o tomador deve ser pessoa jurídica ou condomínio edilício, conforme dispõe o § 2º do artigo 9-A, da Lei 13.701. Tal conclusão é confirmada pelos itens 1 e 9 da Portaria SF nº 101, de 7 de novembro de 2005.

²² Art. 9º. São responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, desde que estabelecidos no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

I - os tomadores ou intermediários de serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - as pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edilícios residenciais ou comerciais, quando tomarem ou intermediarem os serviços:

a) descritos nos subitens 3.04, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 11.02, 17.05 e 17.09 da lista do caput do artigo 160, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo;

b) descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.11, 7.15, 7.17 e 16.01 da lista do caput do artigo 160, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos fora do Município de São Paulo;

c) descritos nos subitens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07, 1.08, 14.05, 17.01, 17.06, 17.15 e 17.19 da lista do caput do artigo 160 a elas prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo, conforme cronograma a ser estabelecido pela Secretaria Municipal de Finanças;

III - as instituições financeiras, quando tomarem ou intermediarem os serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a elas prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

IV - as sociedades seguradoras, quando tomarem ou intermediarem serviços:

a) dos quais resultem remunerações ou comissões, por elas pagas a seus agentes, corretores ou intermediários estabelecidos no Município de São Paulo, pelos agenciamentos, corretagens ou intermediações de seguro;

b) de conserto e restauração de bens sinistrados por elas segurados, realizados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

c) de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros, de inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros e de prevenção e gerência de riscos seguráveis, realizados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

V - as sociedades de capitalização, quando tomarem ou intermediarem serviços dos quais resultem remunerações ou comissões, por elas pagas a seus agentes, corretores ou intermediários estabelecidos no Município de São Paulo, pelos agenciamentos, corretagens ou intermediações de planos e títulos de capitalização;

VI - a Caixa Econômica Federal e o Banco Nossa Caixa, quando tomarem ou intermediarem serviços dos quais resultem remunerações ou comissões, por eles pagos à Rede de Casas Lotéricas e de Venda de Bilhetes estabelecidas no Município de São Paulo, na:

a) cobrança, recebimento ou pagamento em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os serviços correlatos à cobrança, recebimento ou pagamento;

b) distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres;

VII - os órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município, quando tomarem ou intermediarem os serviços de:

a) limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo;

b) coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a eles prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

c) decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos dentro do Município de São Paulo;

d) transporte de natureza municipal, a eles prestados dentro do território do Município de São Paulo por prestadores de serviços estabelecidos dentro do Município de São Paulo;

VIII - as empresas de aviação, quando tomarem ou intermediarem os serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres, a elas prestados dentro do território do Município de São Paulo;

IX - as sociedades que explorem serviços de planos de medicina de grupo ou individual e convênios ou de outros planos de saúde, quando tomarem ou intermediarem serviços:

a) dos quais resultem remunerações ou comissões, por elas pagas a seus agentes, corretores ou intermediários estabelecidos no Município de São Paulo, pelos agenciamentos, corretagens ou intermediações de planos ou convênios;

b) de hospitais, clínicas, laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica, ambulatórios, pronto-socorros, casas de saúde e de recuperação, bancos de sangue, de pele, de olhos, de sêmen e congêneres, a elas prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

sobre os casos de responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento nos caso de prestação de serviço em que especifica em seus incisos, porém, reiteramos, quando houver a prestação de serviço por prestador em Município alienígena, as disposições do CPOM se sobrepõem àquelas constantes do artigo 9º.

X - as empresas administradoras de aeroportos e de terminais rodoviários, quando tomarem ou intermediarem os serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a elas prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

XI - os hospitais e prontos-socorros, quando tomarem ou intermediarem os serviços de:

a) tinturaria e lavanderia, a eles prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

b) coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, a eles prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo;

XII - a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, quando tomar ou intermediar serviços prestados por suas agências franqueadas estabelecidas no Município de São Paulo, dos quais resultem remunerações ou comissões por ela pagas;

XIII - os hotéis e motéis, quando tomarem ou intermediarem os serviços de tinturaria e lavanderia, a eles prestados por prestadores de serviços estabelecidos no Município de São Paulo.

§ 1º Os responsáveis de que trata este artigo podem enquadrar-se em mais de um inciso do caput.

§ 2º O disposto no inciso II também se aplica aos órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, concessionárias e permissionárias de serviços públicos e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município de São Paulo.

§ 3º O imposto a ser retido na fonte, para recolhimento no prazo legal ou regulamentar, deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota determinada no artigo 187 sobre a base de cálculo prevista na legislação vigente.

§ 4º Independentemente da retenção do imposto na fonte a que se referem o caput e o § 3º, fica o responsável tributário obrigado a recolher o imposto integral, multa e demais acréscimos legais, na conformidade da legislação, eximida, neste caso, a responsabilidade do prestador de serviços.

§ 5º Para fins de retenção do imposto incidente sobre os serviços descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.15 e 7.19 da lista do caput do artigo 160, o prestador de serviços deverá informar ao tomador o valor das deduções da base de cálculo do imposto, na conformidade da legislação, para fins de apuração da receita tributável, consoante dispuser o regulamento.

§ 6º Quando as informações a que se refere o § 5º forem prestadas em desacordo com a legislação municipal, não será eximida a responsabilidade do prestador de serviços pelo pagamento do imposto apurado sobre o valor das deduções indevidas.

§ 7º Caso as informações a que se refere o § 5º não sejam fornecidas pelo prestador de serviços, o imposto incidirá sobre o preço do serviço.

§ 8º Os responsáveis de que trata este artigo não poderão utilizar qualquer tipo de incentivo fiscal previsto na legislação municipal para recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativo aos serviços tomados ou intermediados.

§ 9º Fica delegada ao regulamento a possibilidade de ampliar o rol de serviços de que trata a alínea "c" do inciso II deste artigo.

A inscrição do CPOM não é deferida de plano. Ela pode ser indeferida. Nesse caso, o interessado terá o prazo de 15 dias, contados da publicação da decisão, para interpor recurso contra a decisão que não admitiu o seu cadastramento. A decisão que apreciar o recurso é irrecorrível. A Administração Tributária tem o prazo de 30 dias para analisar o pedido de inscrição. Caso não haja decisão definitiva nesse prazo, o interessado é considerado liminarmente inscrito. Todo o procedimento relativo a inscrição e eventual recurso é gratuito. Assim preceitua o artigo 9º - B:

Art. 9º-B. A inscrição no cadastro de que trata o art. 9º-A não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preços públicos.

§ 1º O indeferimento do pedido de inscrição, qualquer que seja o seu fundamento, poderá ser objeto de recurso, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contados da data de publicação.

§ 2º Considerar-se-á liminarmente inscrito no cadastro o sujeito passivo, quando, passados 30 (trinta) dias desde a data em que for requerida a inscrição, não houver decisão definitiva a respeito da matéria."

Os órgãos da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico envolvidos nesse procedimento são tratados no item 2.2.2.2.

A Lei 14.125, de 30 de dezembro de 2005, introduziu o § 4º no artigo 9º- A, autorizando a Secretaria Municipal de Finanças a dispensar da inscrição no CPOM nos termos de seus incisos I e II:

§ 4º A Secretaria Municipal de Finanças poderá dispensar da inscrição no Cadastro os prestadores de serviços a que se refere o "caput":

I - por atividade;

II - por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

As dispensas²³ estão regulamentadas pela Portaria SF nº 118, de 29 de dezembro de 2005.

Outra disposição legal sobre o CPOM veio com a lei 14.256, de 29 de dezembro de 2006, alterou a redação do caput e introduziu o § 5º no artigo 9º- A:

Art. 9º-A. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, 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,

²³ Algumas situações em que o prestador está dispensado de se cadastrar no CPOM são disciplinadas pelas Portarias SF nº 118, de 29 de dezembro de 2005, nº 8, 20 e 30/2006.

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.

Foi inserida a expressão "ou outro documento equivalente", em relação à redação anterior.

§ 5º. A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 4º.

Por esse dispositivo, o tomador do serviço poderá ser responsável pela inscrição do prestador no CPOM. Ainda, esse parágrafo institui o cadastro simplificado, disciplinado pela Portaria SF nº 30 de 2006.

Por último, a Lei nº 15.891/2013 alterou a redação do §2º e inseriu o último dispositivo (§6º):

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, e os condomínios edifícios residenciais ou comerciais 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 Desenvolvimento Econômico.

A alteração da redação consistiu na inclusão dos condomínios edifícios residenciais ou comerciais quanto à condição de responsáveis tributários, caso o prestador esteja estabelecido em outra Municipalidade e não esteja inscrito no CPOM.

§ 6º Em relação aos serviços a que se referem os itens 10 e 15 da lista do "caput" do art. 1º desta lei, deverá ser exigida a inscrição no cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, mesmo quando os prestadores de serviços estiverem dispensados da emissão de nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, conforme dispuser o regulamento.

Esse dispositivo impõe a obrigação aos prestadores dos itens 10 e 15 da lista municipal quanto à inscrição no CPOM, ainda que estejam dispensados de emitir qualquer documento fiscal pela Administração Tributária da localidade onde estiverem estabelecidos.

Analisadas as leis formais que regem o CPOM, segue a análise dos atos infralegais que regulamentam o cadastro. Começamos pelo Decreto 53.151, de 17 de maio de 2012. Serão comentadas apenas as disposições que não foram contempladas nas leis analisadas. As portarias serão tratadas no item 2.2.2.

Art. 69. O prestador de serviços que emitir nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro município ou pelo Distrito Federal, 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 artigo 1º deste regulamento, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

§ 1º. Excetuam-se do disposto no "caput" deste artigo os serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

§ 2º. A inscrição no cadastro não será objeto de qualquer ônus, especialmente taxas e preços públicos.

§ 3º. A solicitação de inscrição no cadastro será efetuada exclusivamente por meio da Internet.

O § 3º integra a regulamentação da lei, nos termos do artigo 99 do CTN, realizada pelo decreto, que determina a solicitação de inscrição no CPOM por meio de internet. As informações a serem inseridas são tratadas pelas Portarias SF nº 101, de 7 de novembro de 2005 e SF nº 118, de 29 de dezembro de 2005, a serem analisadas adiante.

§ 4º. A inscrição no cadastro será efetivada após a conferência das informações transmitidas por meio da Internet com os documentos exigidos pela Secretaria Municipal de Finanças.

Na análise das disposições das Portarias SF nº101 e 118/2005, verifica-se que o interessado deve acessar a página correspondente do sítio eletrônico da Prefeitura de São Paulo e inserir os dados necessários à inscrição no CPOM, os quais são transmitidos por internet e, além disso, enviar pelo correio documentos impressos para a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Os documentos serão cotejados com os dados inseridos no sistema na análise do deferimento do Cadastro e serão considerados na análise do mérito da inscrição. Maiores detalhes sobre essas informações e esses documentos impressos são tratados na análise operacional do CPOM.

§ 5º. O prestador de serviços estará automaticamente inscrito no cadastro após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da solicitação da inscrição, sem que a Administração Tributária profira decisão definitiva a respeito da matéria.

§ 6º. Para efeito da contagem do prazo referido no § 5º deste artigo, considera-se como data da solicitação da inscrição a data da recepção dos documentos solicitados.

Conforme comentário do § 4º, documentos são recebidos pelo correio. O prazo de 30 dias inicia a partir da recepção desses documentos pela Secretaria de Finanças e

Desenvolvimento Econômico. A declaração disponibilizada pela internet deverá ser impressa, assinada e enviada com os documentos nos termos do § 7º seguinte.

§ 7º. Os documentos solicitados deverão ser entregues ou enviados juntamente com a declaração disponibilizada por meio da Internet, assinada pelo representante legal ou procurador da pessoa jurídica.

§ 8º. O indeferimento do pedido de inscrição, qualquer que seja o seu fundamento, poderá ser objeto de recurso, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contado da data da publicação no Diário Oficial da Cidade.

§ 9º. O recurso deverá ser interposto uma única vez, na forma e demais condições estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças.

O § 9º atribui a interposição do recurso contra a decisão denegatória da inscrição no CPOM apenas uma única vez.

§ 10. O prestador de serviços será identificado no cadastro por seu número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ.

§ 11. A Secretaria Municipal de Finanças poderá, a qualquer tempo, proceder à atualização dos dados cadastrais, bem como promover de ofício o cancelamento da inscrição do prestador de serviços no cadastro, caso verifique qualquer irregularidade na inscrição.

Como os prestadores estão em outro Município, eles não possuem Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM) na Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico de São Paulo, mas o número cadastral de outra localidade, o que não permite a identificação do prestador. Destarte, é utilizado o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), pois o Município de São Paulo tem convênio com a Receita Federal do Brasil, possibilitando a identificação do prestador de outro Município.

§ 13. A Secretaria Municipal de Finanças poderá permitir que os tomadores de serviços sejam responsáveis pela inscrição, em Cadastro Simplificado, dos prestadores de serviços tratados no § 12 deste artigo.

No § 13, quando o tomador for responsável pela inscrição de seu prestador, por não ter ao seu alcance as informações necessárias para o CPOM, poderá tal inscrição ser realizada em cadastro simplificado.

Art. 70. A Secretaria Municipal de Finanças poderá firmar convênio com as Delegacias de Polícia da Divisão de Investigações Sobre Crimes Contra a Fazenda do Departamento de Polícia Judiciária da Capital - DECAP, a fim de comprovar a veracidade das informações prestadas.

Por este dispositivo, a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico poderá celebrar convênio com a Polícia Civil do Estado de São Paulo para verificar as

informações prestadas pelo interessado em se inscrever no CPOM. Sendo um órgão estadual, terá acesso às informações de contribuintes de outros Municípios que a Administração Tributária Paulistana não dispõe. Porém, tal medida não produziria qualquer efeito para simulações de estabelecimento prestador de serviço ocorridas externamente à circunscrição territorial do Estado de São Paulo, uma vez que a ação da autoridade policial está adstrita ao território paulista.

2.2.2 Estrutura operacional do CPOM

As Portarias SF nº 101, de 7 de novembro de 2005, nº 118, de 29 de dezembro de 2005, detalham a inscrição do prestador estabelecido em outro Município, descrevendo os documentos e o procedimento de inscrição.

Esses atos normativos infralegais regulamentam as disposições do Decreto nº 46.598 de 4 de novembro de 2005, disciplinando a inscrição dos prestadores de serviço estabelecidos em outros Municípios no CPOM e também detalham as obrigações para os tomadores, pessoas jurídicas e condomínios edilícios, estabelecidos no Município paulistano, impondo uma declaração a ser prestada à Administração Tributária, relativamente ao serviço tomado em prestações intermunicipais, denominado nota fiscal do tomador de serviço.

2.2.2.1 Procedimento de inscrição no CPOM – Prestador de serviço estabelecido em outro Município

Os prestadores de serviço estabelecidos em outro Município devem realizar sua inscrição no site [https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom/\(afpml255fj2qe255xf0ljz45\)/cpom.aspx](https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom/(afpml255fj2qe255xf0ljz45)/cpom.aspx), preenchendo a “Declaração de Prestadores de Serviço de Outros Municípios - Protocolo de Inscrição”, recebendo um número de “Protocolo de Inscrição – Declaração”, o qual valida a transmissão eletrônica do requerimento e insere os seguintes dados²⁴, que integram o cadastro a seguir. Os dados são referentes ao estabelecimento situado em Município alienígena.

1. Dados da empresa: 1) CNPJ; 2) Razão social; 3) Data de início das atividades; 4) Código de Endereçamento Postal (CEP) do estabelecimento (em outro Município); 5) Denominação do logradouro; 6) Número; 7)

²⁴ Dentro dos conceitos expostos no item 2.1 deste Capítulo, o CPOM solicita dados, uma vez que “retratam fatos crus”. Seria incorreto, dentro das definições apresentadas, dizer que o CPOM solicita informações.

Complemento; 8) Bairro; 9) Município; 10) Unidade Federativa; 11) Número da inscrição imobiliária no Município de origem; 12) Email; 13) Página www da empresa, e; 14) Número de empregados na data da inscrição e nas RAIS enviadas nos dois anos anteriores;

2. Dados imobiliários: 1) Data de início das atividades do estabelecimento nesse endereço; 2) Número da inscrição imobiliária do estabelecimento; 3) Área construída, e; 4) Informar se o imóvel é ou não alugado;
3. Telefonia: os números das linhas e os respectivos valores das 6 últimas contas;
4. Energia elétrica: 1) O número de identificação do solicitante da inscrição no CPOM na companhia de energia elétrica, e; 2) O consumo de energia elétrica (em KWh) nos últimos 6 meses;
5. Serviços: deve ser adicionado o item de serviço, não o subitem. Assim, poderão ser adicionados, como exemplo, os itens “1 – Serviços de informática e congêneres”, “2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza”, e assim por diante. Não são passíveis de inserção no cadastro os subitens da lista, como exemplo, “1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas”.
6. Sócios, titulares e diretores: são inseridos os dados referentes ao nome e ao respectivo CPF, ou CNPJ (pois o Direito Societário admite pessoa jurídica como sócia);
7. Dados do contador: são cadastrados o CPF e o nome do contador, assim como o número do seu registro no Conselho Regional de Contabilidade.
8. Responsável pelo requerimento da inscrição: nome e CPF daquele que está solicitando a inscrição no CPOM;
9. Fotos: as fotos podem ser enviadas anexas à solicitação da inscrição, desde que sejam digitalizadas, ou impressas com a documentação a ser enviada para a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Esse mesmo formulário deve ser impresso e assinado pelo representante legal ou procurador, a ser enviado para a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, com os seguintes documentos: 1) Cópia autenticada do RG e CPF do sócio responsável pelo pedido de inscrição; 2) Requerimento de inscrição com protocolo de inscrição (impresso e assinado); 3) Cópia autenticada do ato constitutivo, com alterações e

respectivos registros; 4) Procuração (caso a inscrição tenha sido feita por procurador); 5) Cópia do lançamento mais recente do IPTU; 6) Cópia dos recibos de entrega da RAIS – Relação Anual de Informações Sociais dos 2 últimos anos; 7) Cópia do contrato de locação, com firma reconhecida dos signatários; 8) Cópia das faturas de pelo menos uma linha telefônica nos últimos 6 meses; 9) Cópia da última conta de energia elétrica em que conste o endereço do estabelecimento, e; 10) As 3 fotografias do estabelecimento, caso não tenham sido enviadas por meio eletrônico.

2.2.2.2 Os órgãos da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico envolvidos na inscrição dos prestadores de serviço no CPOM

A análise do requerimento para inscrição no CPOM é feita por dois órgãos da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico: DICAM – Divisão de Cadastro de Contribuintes Mobiliários (primeira instância), órgão subordinado a DECAD – G – Departamento de Cadastros – Gabinete (segunda instância). O prazo de 30 dias, contados da recepção dos documentos enviados pelo correio, para deferir ou indeferir os pedidos de inscrição, ou ainda, solicitar outros documentos ou esclarecimentos para o interessado. Na análise do mérito da inscrição no CPOM, os documentos são cotejados com os dados inseridos no sítio da Prefeitura. O deferimento retroage à data do requerimento de inscrição.

Do indeferimento do pedido de inscrição, poderá haver a interposição de recurso para o órgão DECAD – G, no prazo de 15 dias da publicação do indeferimento no Diário Oficial. Esse recurso deverá ser analisado no prazo de 15 dias, contado da data de sua recepção (se a petição recursal foi enviada pelo correio, o controle da tempestividade é realizado pela data de postagem). Verifica-se que o órgão que faz a primeira análise não é aquele que aprecia o recurso interposto contra o indeferimento na inscrição do CPOM, mas hierarquicamente superior no organograma da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico.

O procedimento de inscrição poderá ser acompanhado, por meio do número do protocolo, no sítio eletrônico https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom2/protocolo_gry_prestador.aspx.

2.2.2.3 A nota fiscal eletrônica do tomador de serviço estabelecido no Município de São Paulo

Disposta no artigo 10-A da Lei Municipal nº 13.701 de 30 de dezembro de 2002, tendo sido introduzida pelo artigo 17 da Lei local nº 15.406, de 8 de julho de 2011, a nota fiscal eletrônica do tomador paulistano consiste numa obrigação tributária acessória quando²⁵ o tomador ou intermediário de um serviço com prestador estabelecido em outro Município, ainda que não haja a obrigatoriedade de retenção do ISS na fonte.

Nesse sistema, são inseridos os seguintes dados:

1. Dados do tomador ou intermediário: número do Cadastro de Contribuinte Mobiliário (CCM) e o número do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) do estabelecimento tomador de serviço. Com esses dados é possível conhecer qual foi o estabelecimento que configura como o tomador do serviço;
2. Dado do prestador estabelecido em outro Município: número do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) do prestador de serviço estabelecido em outro Município. São inseridos ainda a razão social o endereço e o email. Esses registros permitem identificar o prestador do serviço;
3. Dados sobre o serviço prestado: neste grupo, são contemplados dados relativos ao documento fiscal emitido decorrente da prestação intermunicipal de serviço (número de série da nota fiscal autorizada pelo Município alienígena); o item, subitem e o código do serviço prestado, a alíquota correspondente, o valor respectivo e o ISS eventualmente retido na operação. Deve haver a verificação se o prestador de serviço está ou não inscrito no CPOM pelo tomador.

²⁵ Há outra hipótese de emissão da nota fiscal eletrônica do tomador: quando responsáveis tributários (§1º do artigo 7º da Lei Municipal nº 13.701/2003, com redação dada pelo artigo 18 da Lei nº 15.406/2011), no caso dos serviços a serem tomados ou intermediados de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo que não emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica ou documento equivalente. Esta hipótese não foi considerada por não estar diretamente relacionada com a simulação de estabelecimento ou com o CPOM.

Parte dos dados constantes do sistema da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica está relacionada às prestações intermunicipais de serviço, o que demonstra que os dados constantes dessa base estão correlacionados com aqueles constantes do CPOM. Tal fato será considerado em eventuais propostas de melhoria desse cadastro.

2.2.2.4 Procedimento para o tomador de serviço estabelecido no Município de São Paulo nas prestações intermunicipais de serviço

Os tomadores estabelecidos na Capital em prestações intermunicipais de serviço devem verificar pelo CNPJ se o prestador estabelecido em outro Município está cadastrado no CPOM no sítio eletrônico https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom2/Consulta_Tomador.aspx. Caso o prestador não esteja inscrito, o tomador deve reter e recolher o ISS incidente sobre a operação. Se estiver inscrito, é necessário cotejar a data da emissão da nota fiscal e a data a partir da qual o prestador foi inscrito. Se a primeira for anterior a segunda, haverá retenção e recolhimento pelo tomador. É necessário ainda o tomador verificar se o prestador está cadastrado no CPOM relativamente ao item de serviço tomado. Em caso afirmativo, não caberá reter e recolher o ISS para o Município de São Paulo. Após a primeira verificação, o tomador poderá cadastrar até quatro e-mails no sítio da Prefeitura, por CNPJ de prestador, por meio dos quais será comunicado pela Administração Tributária, caso inscrição do prestador estabelecido em outro Município no CPOM seja cancelada, dispensando o tomador de verificar a regularidade do prestador em prestações de serviço posteriores à primeira verificação sem ter recebido a comunicação referente ao cancelamento da inscrição do prestador no CPOM. Havendo cancelamento, caberá ao tomador, a partir da data correspondente, reter e recolher o ISS incidente sobre as prestações de serviço posteriores ao cancelamento.

2.2.2.5 Procedimento de restituição de empresa inscrita no CPOM

Nos casos em que houver a retenção e o recolhimento indevido ou a maior, poderá o prestador estabelecido em outro Município ingressar com pedido administrativo de restituição, nos termos da Portaria SF nº 60/2006. Esse ato normativo preceitua que o pedido de restituição deve conter os seguintes documentos: 1) requerimento do tomador de serviços, em duas vias, nos termos do Anexo I dessa portaria; 2) cópia autenticada da nota fiscal relativa à retenção; 3) autorização do

prestador de serviços; 4) cópia simples do CNPJ do tomador de serviços, e; 5) cópia simples do comprovante de recolhimento do ISS retido.

O requerimento será analisado por SUREC – Subdivisão de Restituições e Compensações, subordinada a DIESP – Divisão de Serviços Especiais, que, por sua vez, subordina-se ao DEJUG – Departamento de Tributação e Julgamento e não há na portaria mencionada previsão de recurso contra eventual indeferimento do pedido de restituição.

2.2.2.6 Cadastro simplificado, em lote e dispensa do cadastro no CPOM

A dispensa da inscrição no cadastro do CPOM está prevista no parágrafo 4^{o26} do artigo 9-A, introduzido pela Lei Municipal nº 14.125/2005.

A previsão do cadastro simplificado está no parágrafo 6^{o27} do artigo 9-A, que foi introduzida pela Lei Municipal nº 15.891/2013.

2.3 Análises deste Capítulo

Em sua natureza jurídica, trata-se de uma obrigação tributária acessória que se não atendida, atribui a responsabilidade tributária pela retenção e pelo recolhimento ao tomador do serviço estabelecido na Capital, nas prestações intermunicipais de serviço. Tal mecanismo não possui qualquer caráter sancionatório, uma vez que tributo não pode ser sanção de ato ilícito. No caso, o ISS é um imposto, estando vinculado à prestação do serviço, não à falta de inscrição no CPOM. A retenção e o recolhimento decorrem da presunção gerada pela ausência da inscrição. Nesse último caso, se o prestador não se inscreveu no cadastro, presume-se que ele esteja estabelecido em São Paulo, logo, deve ser feita a retenção e o recolhimento. A inscrição independe de taxa ou preço público, ou seja, a gratuidade está presente no processo de inscrição (incluindo eventual interposição de recurso contra o indeferimento em primeira instância).

²⁶ § 4º A Secretaria Municipal de Finanças poderá dispensar da inscrição no Cadastro os prestadores de serviços a que se refere o "caput":

I - por atividade;

II - por atividade, quando preposto ou representante de pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo tomar, em trânsito, serviço relacionado a tal atividade.

²⁷ § 6º Em relação aos serviços a que se referem os itens 10 e 15 da lista do "caput" do art. 1º desta lei, deverá ser exigida a inscrição no cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, mesmo quando os prestadores de serviços estiverem dispensados da emissão de nota fiscal ou outro documento fiscal equivalente autorizado por outro Município ou pelo Distrito Federal, conforme dispuser o regulamento.

O deferimento da inscrição do prestador de serviço de outro Município produz a presunção relativa de que ele esteja estabelecido fora de São Paulo. Isso demonstra que, uma vez deferida a inscrição do prestador de serviço que esteja praticando a simulação, o CPOM ao invés de combater essa prática, ao contrário, estará protegendo aquele que na verdade, deveria estar combatendo. Porém, observou-se que o CPOM possui caráter estático, no sentido de armazenar dados, sem produzir qualquer processamento para que esses dados se transformem em informação. Essa informação está diretamente vinculada com os meios de prova, seja para a lavratura dos autos de infração no procedimento de fiscalização, seja para sua manutenção no contencioso administrativo ou judicial.

CAPÍTULO 3 METODOLOGIA DE ANÁLISE

3.1 Introdução

Neste Capítulo, será exposta a metodologia para verificar se o CPOM do Município de São Paulo é medida suficiente para prevenir e reprimir a simulação de estabelecimento prestador de serviço, constituindo a primeira pergunta a ser respondida. Caso o CPOM, em sua configuração atual, não seja suficiente, formula-se a segunda pergunta, no sentido de quais ajustes poderiam ser propostos para que ele seja capaz de uma atuação mais efetiva contra os estabelecimentos fictos, sendo esses ajustes a resposta para a segunda pergunta. Para tanto, serão necessárias duas metodologias: a primeira, para verificar a suficiência do CPOM, e; a segunda, para a proposição dos ajustes, caso sejam necessários.

3.2 Metodologia

Conforme mencionado no item anterior, serão descritas duas metodologias para a obtenção das respostas relativamente às perguntas de pesquisa, ressaltando que a segunda pergunta é condicionada à resposta negativa da primeira.

3.2.1 Metodologia para a análise da suficiência do CPOM na prevenção e no combate à simulação de estabelecimento

Para verificar se o CPOM é medida suficiente para prevenir e combater a simulação de estabelecimento, inicialmente são analisados os acórdãos julgados pelo Conselho Municipal de Tributos, desde o início de seu funcionamento, em 2006, até o dia 31 de dezembro de 2015. Esses casos constituem uma amostra de uma população desconhecida (todos os casos de simulação que ocorrem). Os acórdãos, objetos dessa análise, foram obtidos por meio da seguinte pesquisa: a coleta das decisões foi realizada entre os dias 27 de dezembro de 2015 e 03 de janeiro de 2016, no sítio: http://www3.prefeitura.sp.gov.br/sf9438_internet/ManterDecisoes_pesquisaDecisoesCMT.aspx com a palavra-chave “simulação de estabelecimento”. Foram obtidos inicialmente 467 acórdãos. Em seguida, 11 decisões foram descartadas por não pertencerem ao objeto de análise, sendo, portanto, analisados 456 acórdãos²⁸. Todas

²⁸ Observou-se que alguns desses processos constituíam unidade de julgamento, por meio da análise do julgado, no qual constava assim expressamente, ou então, quando os processos foram julgados por uma mesma Câmara Julgadora e pelo mesmo relator, relativamente ao mesmo contribuinte e oriundos de um

essas decisões foram objeto de leitura e, na medida em que eram lidas, os parâmetros utilizados nas decisões dos Conselheiros foram tabulados numa planilha, a qual se encontra no Anexo I. Nessa planilha, foram selecionados os seguintes dados: o número do processo; a câmara julgadora; o item de serviço; o nome do contribuinte; o local (Município) em que ocorreu a simulação. Foram selecionados também os seguintes parâmetros: vistoria *in loco*; Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); fatura de energia elétrica; conta telefônica; contrato de locação; informações da internet; contrato de prestação de serviços, se a fiscalização foi instaurada por requisição do Ministério Público, ou em razão de inquérito policial, e; o resultado do processo. Neste último caso, foram utilizadas as seguintes siglas: NP= não provido; NC= não conhecido; PP= parcialmente provido, e; P= provido. Cada um desses dados e parâmetros constituem uma coluna da planilha, assim, todos os dados de um mesmo processo constarão em uma mesma linha.

Quanto aos parâmetros, utilizou-se o sistema binário, segundo o qual, o número “1” indica que determinado parâmetro foi considerado pelos Conselheiros Julgadores; o número “0” indica que o parâmetro não foi considerado no julgamento.

Esses parâmetros constituem o reconhecimento pela autoridade julgadora quanto à ocorrência da simulação de estabelecimento, ou seja, são as provas que fundamentaram a decisão. A escolha desses parâmetros consiste no que foi exposto no item 1.4.1. do Capítulo 1, que trata dos meios de prova, ou seja, segundo FERRAGUT, “as provas jurídicas propiciam o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico”. Esses parâmetros, por terem sido utilizados nos acórdãos analisados, já constituem tipos de provas reconhecidas pela autoridade julgadora administrativa para demonstrar a simulação de estabelecimento prestador de serviço.

Nos acórdãos, observou-se que os parâmetros podem ser utilizados como indícios de simulação de formas diversas. Por isso, optou-se em transcrever excertos dos julgados para evidenciar a forma como cada parâmetro pode ser analisado. Observou-se ainda nesses mesmos acórdãos, quando descrito, o *modus operandi* do prestador que incorreu na simulação. Tal constatação resultou na seleção de casos a serem analisados.

mesmo processo de fiscalização. Por exemplo, os PAs 2008-0.300.867-4, 2008-0.300.862-3 e 2008-0.300.850-0 formam uma unidade de julgamento. Tal fato ocorre quando houver conexão entre os fatos analisados no procedimento de fiscalização.

O passo seguinte foi a análise da estrutura jurídica e operacional do CPOM. Na primeira, foram analisadas as disposições das Leis Municipais 14.042 de 30 de agosto de 2005, que inseriu os artigos 9-A e 9-B, na lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003; A lei 14.125, de 30 de dezembro de 2005, introduziu o § 4º no artigo 9º- A; a lei 14.256, de 29 de dezembro de 2006, alterou a redação do caput e introduziu o § 5º no artigo 9º- A, e; a Lei nº 15.891/2013 alterou a redação do §2º e inseriu o §6º. Também foram analisadas as disposições do Decreto 53.151, de 17 de maio de 2012. Ainda, constatou-se que a Administração Tributária pode estabelecer a obrigação tributária acessória relativamente a contribuinte estabelecido em outro Município, quando este vier a prestar serviço a tomador estabelecido na circunscrição territorial de São Paulo.

Quanto à análise operacional, se deu por meio da análise das Portarias SF nº 101, de 7 de novembro de 2005 e SF nº 118, de 29 de dezembro de 2005. Foram também analisados os dados necessários para a inscrição do interessado, os quais são solicitados no sítio eletrônico [https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom/\(afpml255fj2qe255xf0ljz45\)/cpom.aspx](https://www3.prefeitura.sp.gov.br/cpom/(afpml255fj2qe255xf0ljz45)/cpom.aspx), preenchendo a “Declaração de Prestadores de Serviço de Outros Municípios - Protocolo de Inscrição”. Foram analisados ainda procedimentos relacionados ao CPOM, como a emissão da nota fiscal eletrônica do tomador de serviço estabelecido em São Paulo na prestação intermunicipal de serviços.

Para verificar a atuação do CPOM relativamente à simulação de estabelecimento prestador de serviço, recorre-se ao conceito apresentado relativo a essa simulação e é analisada a atuação do CPOM relativamente a esse conceito. Sendo mais específico, na simulação, há dois estabelecimentos: um ficto, situado em outro Município; Outro real, situado em São Paulo. Verifica-se qual é a atuação do CPOM relativamente a cada um desses estabelecimentos. Em seguida, são cotejados os parâmetros selecionados das decisões do Conselho Municipal de Tributos com os dados solicitados para a inscrição no CPOM. Tal cotejamento tem por finalidade verificar se o CPOM solicita dados que sejam pertinentes ao reconhecimento da simulação de estabelecimento prestador de serviço. Ao final, considerando o *modus operandi* do agente simulador, foi analisada se a estrutura do CPOM é capaz de prevenir essas ações.

3.2.2 Metodologia para a propositura de ajustes ao CPOM

Após as verificações do item anterior, 1) se o CPOM atua sobre os estabelecimentos de dentro e de fora da Capital; 2) se os parâmetros de julgamento coincidem com

aqueles solicitados pelo CPOM, e; 3) se a estrutura do CPOM está apta a fazer frente ao *modus operandi* do simulador, são apresentados os ajustes necessários. Assim, se o CPOM não atuar sobre os dois estabelecimentos, ficto (em outro Município) e real (em São Paulo), apresentar-se-á uma proposta para que ele atue nas duas frentes; Se o Cadastro deixou de contemplar algum dos parâmetros selecionados das decisões preferidas pelo Conselho Municipal de Tributos, será proposta a sua inclusão; Se sua estrutura não estiver apta a prevenir e combater o *modus operandi* do agente simulador, serão propostos os ajustes correspondentes.

CAPÍTULO 4 A ANÁLISE DA SIMULAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

4.1 Introdução

Neste capítulo serão analisados os julgados do Conselho Municipal de Tributos relativos à simulação de estabelecimentos. Dessa análise, foram selecionados os parâmetros que, na visão dos julgadores, caracterizaram a simulação de estabelecimento prestador de serviço. Ocorre que, esses parâmetros podem ser apreciados de forma distinta. Por esta razão, para explicitar a interpretação dos julgadores relativamente a um parâmetro, foram colacionados excertos dos acórdãos para ilustrar as várias formas como um mesmo parâmetro pode formar a convicção das Câmaras Julgadoras.

As estatísticas (proporções) constantes deste Capítulo, são referentes à amostra relativa aos acórdãos analisados proferidos pelo Conselho Municipal de Tributos.

4.2 Os resultados da análise dos acórdãos de simulação de estabelecimento prestador de serviço

Nos 456 processos analisados, verifica-se a existência de 54 unidades de julgamento. Em razão disso, foram analisados 363 casos de simulação. Como exemplo, vários processos podem formar uma unidade, pois são referentes a uma mesma simulação de estabelecimento, ou seja, possuem a mesma origem fática, conforme foi tratado no item 3.2.1.

4.2.1 Resultados nos julgamentos dos processos administrativos

Quanto ao êxito recursal, 6 processos não foram conhecidos, 382 foram não providos, 61 foram parcialmente providos e 7 providos. O provimento parcial foi proferido, muitas vezes, em função de retificação de auto de infração (código de serviço), reconhecimento da consumação da decadência relativamente a algumas incidências e distribuição de receitas de acordo com o número de funcionários ou com a

despesa operacional de cada estabelecimento, quando houve o reconhecimento da existência de estabelecimento prestador de serviço nos dois Municípios²⁹.

4.2.2 Geografia da simulação de estabelecimento prestador de serviço

Na análise do número de simulações por Município, observou-se que as simulações estão distribuídas em 46 Municípios. Houve casos em que a simulação ocorreu por meio da migração de estabelecimento para outras Municipalidades, como se observou no caso do PA 2011-0.258.254-5 em que a simulação se arrastou por meio da migração do estabelecimento ficto entre os Municípios de Barueri, Poá e Santana do Parnaíba. Verifica-se uma concentração de casos de simulação nesses três Municípios, correspondendo a um pouco acima de setenta por cento dos casos de simulação (70,77%). Os demais casos de simulação correspondentes a trinta por cento restantes se distribuem em 43 Municipalidades. A Tabela seguinte expõe os números:

	Simulações	%
Santana do Parnaíba	120	32,79%
Barueri	84	22,95%
Poá	55	15,03%
Outros	107	23,23%
Total	366	100,00%

Tabela 4.1: Distribuição do número de simulações nos casos analisados do CMT.

4.2.3 A simulação de estabelecimento em relação aos itens de serviços

Constatou-se que há casos em que o prestador de serviço está inscrito em mais de um item de serviço³⁰. Os serviços em que se verificou o maior número de simulações foram os itens 17 – “Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres”, 1 – “Serviços de informática e congêneres”, 10 – “Serviços de intermediação e congêneres” e 14 – “Serviços relativos a bens de terceiros”. Esses itens são os serviços constantes da lista anexa do artigo 1º da Lei Municipal nº 13.701/2003. A somatória do número de simulações relativamente a esses quatro itens de serviço corresponde a 79,17% dos casos. Somente a somatória do número de simulações dos dois primeiros, itens 1 e 17, perfazem 62,14% dos casos. Especial destaque quanto a

²⁹ Esses casos não são propriamente simulação de estabelecimento prestador de serviço, mas de base de cálculo. Tais casos estão inseridos no número de processos analisados.

³⁰ No PA 2010-0.300.471-3, o contribuinte é prestador dos subitens 1.05 e 1.07.

esses dois itens: no primeiro caso, item 1, os subitens 1.07 – “Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados”, com 26,42% dos casos do item 1 e 1.06 – “Assessoria e consultoria em informática”, com 23,58% sobre a mesma base. No segundo caso, quanto ao item 17, destaca-se o subitem 17.01 – “Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares” responde por 46,38%. O subitem 17.06 – “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, vem em seguida, com 20,29% dos casos de simulação, relativamente ao número de simulações do item 17.

4.3 Análise dos acórdãos do Conselho Municipal de Tributos

Nos acórdãos analisados observou-se que alguns parâmetros foram utilizados de forma recorrente pelas autoridades julgadoras. Tais parâmetros foram colocados em evidência, em relação a outros. Serão realizadas algumas observações quanto aos Municípios em que se verifica 70% dos casos de simulação de estabelecimento, Barueri, Poá e Santana do Parnaíba.

4.3.1 Análise das provas relativas à simulação de estabelecimento

Na análise dos julgados relativos à simulação de estabelecimentos de que trata este Capítulo, foram observadas as provas apreciadas pelos julgadores no sentido de formar o convencimento para determinar, juridicamente, a ocorrência da simulação de estabelecimento prestador de serviço. Esses parâmetros são tratados no item 4.3.1.1, os quais foram considerados em maior número, na fundamentação dos acórdãos analisados. Não se trata de afirmar a suficiência de um ou alguns deles, pois dependem do contexto analisado e das provas apresentadas pelo contribuinte e de outras obtidas pela autoridade fiscal. Observou-se que, em alguns casos, o autuado não produziu prova alguma e a convicção do julgador foi formada pelas poucas provas apresentadas pela fiscalização, reconhecendo a ocorrência de simulação com base na regra da distribuição do ônus da prova. Nos autos do PA 2013-0.127.359-3, bastaram a análise do ato constitutivo, a diligência *in loco* e as informações constantes do site da empresa,

somada à inércia na produção de provas contrárias à simulação de estabelecimento, conforme fundamentou a relatora do voto vencedor:

“E foi com base nesses elementos que o estabelecimento do Município de Santana do Parnaíba foi desconsiderado pela Fiscalização como sendo o prestador dos serviços autuados, não tendo a Recorrente, por seu turno, se desincumbido de demonstrar o contrário, alegando apenas ter formalmente encerrado o estabelecimento paulistano perante a JUCESP e baixado perante a Secretaria da Receita Federal.”

4.3.1.1 As provas que fundamentaram os acordãos do Conselho Municipal de Tributos (parâmetros de decisão)

A seguir são expostos os parâmetros objetos da nossa análise com excertos transcritos de votos proferidos pelas Câmaras Julgadoras do CMT com a finalidade apenas de ilustrar os parâmetros mencionados:

1. Ato constitutivo da sociedade: este instrumento é, preliminarmente, prova da legitimidade *ad causam* para o oferecimento da impugnação. Tratando-se de contrato social é possível verificar a existência de outros estabelecimentos, assim como seu quadro societário. Este documento prova apenas a existência formal do estabelecimento, assim como as certidões cadastrais expedidas pela Junta Comercial ou pelo Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas. Já no estatuto consta apenas o local da sede, sendo necessárias outras provas para caracterizar o estabelecimento em Município alienígena. A seguir, o excerto do voto exarado nos autos do PA 2008-0.342.579-8 reflete a importância da análise deste documento:

“Pelos contratos sociais anexados aos autos foi possível traçar um breve histórico da empresa, inicialmente uma sociedade comercial e constituída com a razão social de Bruma Serviços Técnicos cuja primeira alteração contratual (em 22/03/1993) transfere a sede para o Município de Jucituba (fl. 29 – Estrada Cruzeiro do Sul, 1010, sala 14, Centro), justamente como constava da documentação acostada pelo Ministério Público. Não há qualquer menção de onde ela se instalou inicialmente. Na segunda alteração contratual, em 1994, adota a atual denominação, mantendo inalterados a composição societária, o objetivo social de comércio de equipamentos de informática, e a sede localizada em Jucituba. Passa, já naquele ano, a possuir uma filial no Município de São Paulo, na Rua Dr. Ignácio P. Gouveia, nº 623, Parque Peruche (fls. 40).

Em 1999, altera o objeto social, tornando-se empresa prestadora de serviços (fl. 45) e transferindo sua sede para o Município de Carapicuíba, à Av. Inocêncio Seráfico, 358, 1º andar, sala 07 – Bloco 17, Vila Silviana. Na mesma data (25/02/1999) solicita registro de alteração contratual para o 1º Cartório de Registro de Títulos e Documentos das Pessoas Jurídicas de Barueri, declarando como endereço de sua sede a Rua Suécia, 650, Jardim São Luiz, em Santana de Parnaíba, que não consta em nenhum dos contratos acostados a estes autos.

Na 4ª alteração contratual, também datada de 25 de fevereiro de 1999, em que pede desenquadramento da condição de microempresa, a sede da Recorrente é designada novamente em Jquitiba, na Av. Cruzeiro do Sul, 1010, sala 14, Centro. Em 04/05/2000 nova alteração contratual solicita, perante o Registro de Barueri, o cancelamento da filial de São Paulo, que, segundo a Cláusula Primeira daquele instrumento, teria sido encerrada em 31/03/1998. (fl. 52) Ressalte-se, porém que perante esta municipalidade tal cancelamento apenas ocorreu em 2003.”

Observa-se que o contrato social além de fornecer o histórico cadastral, desta forma indica os locais por onde o contribuinte manteve seus estabelecimentos, possibilitando eventualmente a identificação do estabelecimento ficto e os respectivos endereços e por quanto tempo esteve em cada local, o que auxilia a fiscalização na obtenção de provas. A mudança constante de endereço ou a abertura e o fechamento reiterado de estabelecimentos em curtos intervalos de tempo (de 1 a 3 anos) pode se constituir numa eventual tentativa de driblar a fiscalização.

2. Ocorrência de vistoria *in loco*: a vistoria *in loco* é uma prova, conforme já mencionado, que é apreciada de forma assimétrica: ela pode demonstrar a impossibilidade de restar caracterizado no local o estabelecimento prestador de serviço, como no caso do PA 2008-0.342.579-8, em diligência realizada pela fiscalização no Município de Pirapora do Bom Jesus:

“Note-se que a Recorrente esteve “estabelecida” e inscrita de 1993 a 1999 no endereço comprovadamente inexistente no Município de Jquitiba, tendo então, segundo seus contratos sociais, transferido sua matriz para Carapicuíba. Em função de solicitação de diligência desta E. Câmara foi então expedida a OD no. 87.051.303 em que foi constatado pelo Auditor Fiscal titular que existe no endereço indicado uma sala 07, que possui cerca de 16 m², mas que não é subdividida em “blocos”, não existindo, portanto, o endereço apontado pela Recorrente: “bloco 17”.”

Observa-se que, neste caso, a diligência foi conclusiva no sentido de constatar a inexistência de estabelecimento prestador de serviços em razão da área (16 m²) da sala que fora indicada como estabelecimento. O fato constatado nos autos do PA 2007-0.023.523-6 indica também a ocorrência de simulação:

“Analisando o conjunto probatório constante dos autos do processo de fiscalização, uma série de elementos me faz inclinar para a impossibilidade de ter havido prestação dos serviços objetos dos autos de infração ora guerdados no Município de Salesópolis (SP).

Entre eles, podemos citar:

- (i) O primeiro endereço declarado da filial (Rua XV de novembro, 609, cj.01, Salesópolis) é inexistente, conforme Ordem de Diligência (OD) nº 86.004.581, realizada em 11.11.2005, o que é comprovada com fotos do local (fls.226 a

229), que atestam peremptoriamente a existência apenas de um córrego onde poderia ser o nº 609 (localizado entre os números 607 e 615);”

O fato constatado pela autoridade fiscal, por si só, indica a ocorrência de simulação. Há casos em que há vistoria nos dois locais, como nos autos do PA 2009-0.300.002-0:

“Em diligência na Rua Arandú, nº 281, 8º andar, cj. 82, Itaim Bibi, São Paulo, realizada em 28/03/2007, a fiscalização constatou fisicamente a presença de materiais, máquinas, instrumentos, equipamentos e quadro de pessoal, indicadores da existência de estrutura organizacional característica de estabelecimento prestador de serviços (60 funcionários e 60 microcomputadores).

Após a exigência de uma série de documentos, há termo de constatação da fiscalização (vide fl. 52 do PA acompanhante), afirmando ter comparecido em 25 de março de 2007, na Avenida Yojiro Takaoka, nº 4.350, cj. 5A, Santana do Parnaíba, onde foi constatada a presença de materiais, máquinas, instrumentos, equipamentos e quadro de pessoal, indicadores da existência de estrutura organizacional característica de estabelecimento prestador de serviços (120 computadores – aproximadamente, 8 baias com 15 computadores em cada baia, 1 servidor local, 70 funcionários – aproximadamente). Com isso, concluiu que a empresa mantém estabelecimento em funcionamento em Santana de Parnaíba.”

No caso em tela, a vistoria determinou a existência de estabelecimento prestador de serviço nos dois Municípios. Esse caso, embora inicialmente tratado como simulação de estabelecimento, tratou o acórdão especificamente de uma simulação da base de cálculo do ISS, uma vez que o prestador de serviço passa atribuir receita maior ao estabelecimento submetido a menor tributação, independentemente do serviço ser prestado por esse estabelecimento.

A assimetria mencionada indica que, se as características físicas do imóvel forem compatíveis com o porte do prestador de serviço, seria necessário analisar parâmetros adicionais para verificar a existência de um estabelecimento prestador de serviços.

A vistoria ocorre em instante posterior à ocorrência dos fatos impositivos, mas isso não diminui o seu teor probatório. Pode a autoridade fiscal constatar que no local há uma residência familiar, ou um espaço com área incompatível com a prestação de serviço realizada, ou pode haver inclusive um terreno, como foi constatado nos autos do PA 2011-0.001.562-7. Há situações em que se verificou que o local indicado pelo contribuinte era o escritório do seu contador. É comum a vistoria ocorrer tempos depois do período verificado pela autoridade fiscal. Quando as características do imóvel comportam um estabelecimento prestador de serviço, a autoridade fiscal questiona moradores de edificações próximas ou do próprio local ou funcionários do condomínio

não residencial (porteiros, zeladores), que lá trabalharam ou que residiram nas proximidades na época dos fatos que constituem objeto do procedimento de fiscalização.

Pode ainda a autoridade fiscal constatar a inexistência do estabelecimento, como se verificou nos autos do PA 2010-0.176.262-9:

“De acordo com seu contrato social, a empresa tinha sede inicial na Rua Ilo Ottani, 166, anexo 3, Vila Monteiro, Poá, em 20 de novembro de 1998. Em alteração contratual de 30 de março de 2004, a sede foi transferida para a Rua Luiz da Cruz, 109, Jardim Nova Poá, Poá.

De acordo com o relatório do Sr. Auditor, no local apontado como segunda sede, havia uma residência, não havendo nenhuma empresa que tivesse funcionado no local em período anterior. Também, conforme se verifica da documentação juntada, não há prova das despesas com o estabelecimento de Poá, o que faz concluir que a empresa nunca funcionou lá.”

Em relação ao número de simulações julgadas pelo Conselho Municipal de Tributos relativamente a cada Município, considerando apenas aqueles que concentram 70% dos casos de simulação, em Barueri, houve 64,29% de situações vistoriadas *in loco*; 57,39% em Santana do Parnaíba, e; 56,50% em Poá. No total dos casos de simulação de estabelecimento, em 58,79% ocorreu a vistoria.

3. Relação Anual de Informações Sociais (RAIS): este documento pode ser analisado sob duas perspectivas: a primeira delas é a quantidade de vínculos empregatícios existentes no período em que ocorreram os fatos impositivos. Pode-se ter o caso de RAIS negativa (inexistência de vínculos) no estabelecimento em Município alienígena, o que traduz um forte indício de simulação de estabelecimentos. Pode ainda ocorrer o cotejo entre o número de empregados em cada estabelecimento, como se deu nos autos do PA 2009-0.199.379-0:

“(f) RAIS da filial dos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006 fornecidas à Fiscalização (fls. 35, 36, 37 e 40), que indicam, à exceção dos dois últimos anos (com três funcionários), a ausência de empregados trabalhando no local; (g) RAIS da matriz (fls. 48, 52, 59 e 68 do processo de fiscalização), indicando, para os exercícios de 2003 a 2006, o número de vínculos de 18, 15, 15, 17, respectivamente;”

Neste caso, apenas o número de vínculos é um forte indício para descaracterizar o estabelecimento prestador de serviço. Há casos, em que para caracterizá-lo como ficto, foi necessário recorrer à ocupação dos empregados, como no caso do PA 2012-0.184.156-5:

“O estabelecimento de Poá não é prestador do serviço para o qual está relacionado na inscrição cadastral e que isto é facilmente demonstrado pelas fotos, as

quais a recorrente atribuiu a esse estabelecimento, e pela RAIS, onde se verifica o grau de instrução dos funcionários, em geral ensino médio completo, que a ocupação relacionada não se enquadra nos serviços de saúde, evidenciando que a recorrente não presta os serviços de código 04219 em Poá, mas no município paulistano.”

Destarte, a RAIS pode demonstrar a prestação dos serviços tanto pelo número de vínculos empregatícios, quanto pela respectiva qualificação dos empregados. Porém, conforme se observa nos autos do PA 20140.177.8158, a RAIS não constitui prova absoluta, mesmo porque pode haver informação que não corresponda à realidade:

“Sobre as RAIS, constata-se, conforme consta no termo de conclusão da fiscalização, que todos os funcionários da Recorrente foram registrados no estabelecimento de Poá e todos trabalham no estabelecimento de São Paulo.

Outrossim, pelas fotos do estabelecimento daquela municipalidade e pelo relato da fiscalização na operação fiscal, verifica-se que a estrutura do mesmo estabelecimento, em Poá-SP, é incompatível com operação da Recorrente e que no endereço consta apenas um escritório de contabilidade em atividade. Conexo às três questões tem-se o fato de o faturamento ser efetuado pelo estabelecimento de Poá e entre os exercícios de 2008 a 2012 a filial de São Paulo não ter apresentado qualquer receita.”

Conclui-se, portanto, que o teor probatório desse documento é reforçado na medida em que este parâmetro é cotejado com outros indícios. A RAIS ainda pode auxiliar na indicação de ausência de relevância econômica para o estabelecimento, colocando em xeque a sua caracterização como prestador de serviços, quando é realizada a análise dos salários dos funcionários alocados num estabelecimento, como ocorrido no PA 2012-0.317.810-3:

“A empresa declara que havia dois funcionários no suposto estabelecimento, que funcionava na penumbra. Consultando as RAIS, fls. 164 e 165 do PA 2012-0.134.388-3, notamos que um deles está registrado como assistente administrativo, com salário mensal de R\$ 646,00 no ano de 2009 e o segundo encontra-se empregado como programador, com salário mensal de R\$ 840,00 no mesmo ano.

A receita mensal média com base na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica no período de 2007 a 2010 encontra-se entre R\$ 283 mil (fls. 231 do PA de fiscalização, onde consta R\$ 3.403.548,00 de receita de serviços em 2007) a R\$ 503 mil (fls. 304 do PA de fiscalização, onde consta R\$ 6.046.145,90 de receita de serviços em 2010). Esses valores demonstram a total incompatibilidade na relação entre faturamento obtido e recursos humanos empregados.”

No último parágrafo, foi cotejado o gasto em folha de pagamentos relativamente à receita auferida da prestação de serviços. Essa comparação está relacionada à racionalidade econômica, no sentido de que a maior despesa será incorrida pelo estabelecimento que auferir mais receita. Dentre os casos analisados pelo Conselho, relativamente aos três Municípios que correspondem a, aproximadamente, 70% dos casos de simulação, a RAIS foi utilizada em 42,58% dos casos relativos à somatória das

três Municipalidades. Desse percentual, em Barueri, ela foi considerada em 39,29% dos casos; em Santana do Parnaíba, 44,35%, e; em Poá, 33,96%.

4. Fatura de energia elétrica: o consumo de energia elétrica é fator indicativo da atividade de prestar serviços. Destarte, uma conta de baixo valor pode levar o julgador a presumir que os serviços não foram prestados pelo estabelecimento relacionado à fatura. Tal fato é considerado nos autos do PA 2012-0.202.091-3:

“As contas telefônicas, de energia elétrica e condomínio, do estabelecimento localizado em São Paulo, acostadas aos autos, fls.38 a 59 do PA 2011-0.122.473-4, demonstram a efetiva utilização do estabelecimento situado em São Paulo. Não há uma despesa sequer, a não ser o aluguel coletivo de Santana do Parnaíba.”

Neste caso, observou-se que a ausência de prova do consumo do outro estabelecimento é capaz de formar indício quanto à presunção de simulação. A comparação entre as despesas de energia elétrica dos estabelecimentos é um forte indicativo de que pode estar ocorrendo a simulação, conforme foi apreciado nos autos do PA 2012-0.190.996-8:

“Ademais a mais, nas fls. 465/479, constam cópias de contas de energia elétrica apresentadas pela Recorrente relativas aos estabelecimentos de Santana do Parnaíba e São Paulo. Constata-se que todas as faturas de São Paulo apresentam um gasto de energia bem superior ao do estabelecimento de Santana do Parnaíba, inclusive com diferença, entre os valores pagos de, aproximadamente, 500% (quinhentos por cento) a mais.”

A fatura pode ainda indicar o endereço efetivo do prestador de serviço, conforme será verificado com a fatura de conta telefônica.

5. Fatura de conta telefônica: as contas telefônicas podem constituir indícios que sinalizam a não prestação de serviço, quando houver um valor relativamente baixo; podem indicar o endereço do estabelecimento prestador de serviço, ou; o número de linhas pode ser um forte indício quanto ao local efetivo da prestação dos serviços. É importante ressaltar que as faturas de contas telefônicas, assim como as faturas de energia elétrica devem ser do período abrangido pelo procedimento de fiscalização. O primeiro caso está nos autos do PA 2010-0173.916-3:

“Outro indício gritante de que a sede da recorrente não poderia ser em Santana do Parnaíba é a conta de telefone juntada a fls. 192 dos autos desse P.A. , da qual se verifica o valor a pagar em 01/02/2007de R\$ 74,71 (linha 4152-2371). Também irrisório é o valor da conta de luz desse endereço (fls. 191) , vencimento janeiro 2007, no montante de R\$ 32,30.”

A fatura de conta telefônica pode ser utilizada para demonstrar que a empresa esteve estabelecida em um dado endereço em um determinado período, como é mencionado nos autos do PA 2012-0.202.091-3:

“Da análise das contas telefônicas da empresa, acostada aos autos, constata-se que sempre esteve em São Paulo, inicialmente na Rua Bela Cintra, 968, cj. 22, pelo telefone 3255-3303 sendo até 2007 na Rua Sampaio Viana, 202, cj. 131, pelo telefone 3559-8299 e a partir daí na Rua Bela Cintra, 904, pelo telefone 3214-5151.”

O número de linhas telefônicas também pode ser indicativo de prestação (ou não prestação de serviço), conforme foi objeto de apreciação nos autos do PA 2010-0.176.262-9:

“De outro lado, ficou constatado pela fiscalização que a empresa funciona em São Paulo, havendo contas de cinco linhas telefônicas, todas instaladas no endereço de São Paulo, além de recibos de aluguel. Na intimação de fls. 5, foram solicitados documentos fiscais e que comprovassem as despesas dos dois estabelecimentos, sendo que os poucos documentos colacionados são referentes apenas ao estabelecimento de São Paulo, além de contratos de prestação de serviços, os quais não foram colacionados. Não foram trazidos os contratos de locação dos estabelecimentos nem a CAGED solicitada. Veja-se que nos livros fiscais juntados ao referido PA não há qualquer referência às despesas do estabelecimento de Poá.”

O mesmo ocorreu nos autos do PA 2012-0.292.112-0: “Todas as oito linhas telefônicas são mantidas no estabelecimento situado em São Paulo, não havendo referência a sequer uma linha mantida no estabelecimento de Santo Antônio de Posse.”

Ao final, o número de telefone pode ainda indicar a situação fática do estabelecimento, como se verificou nos autos do PA 2013-0.093.241-0:

“Outro indício de simulação é a utilização do número telefônico da unidade de São Paulo como sendo o telefone de contato da empresa, impresso na nota fiscal emitida pelo Município de Santana do Parnaíba (vide, por exemplo, fls. 211 a 224 do Processo Administrativo nº 2010-0.109.749-8).”

Esses são os indícios que a fatura e o número do telefone, assim como a quantidade de linhas, podem fornecer para demonstrar a ocorrência de simulação.

6. Contrato de locação do imóvel: os contratos de locação fornecem informações importantes relativamente à simulação de estabelecimento: o valor do aluguel é um elemento que pode ser cotejado com o valor do aluguel do imóvel situado em território paulistano. A essa comparação é realizado o questionamento da função de cada um dos estabelecimentos, conforme se observou nos autos do PA 2010-0173.916-3:

“O estabelecimento denominado pela recorrente como sendo sua sede é uma salinha em um prédio modesto, conforme foto anexada ao PA 2007-0.208.360-3, cujo aluguel corresponde a R\$ 600,00 (seiscentos reais), conforme se vislumbra no contrato de locação juntado a fls. 207/208 desse mesmo P.A., sendo que a outra sala considerada pelo Auditor Fiscal como sendo a verdadeira sede outra sala está localizada em um luxuoso edifício na zona sul de São Paulo (Av. Dr. Cardoso de Melo, 1608 – cjto. 31), cujo aluguel correspondia a R\$ 14.000,00 (Catorze mil reais) em 14 de fevereiro de 2005 (contrato fls. 200/206).”

O contrato pode ainda ser um parâmetro favorável a demonstrar que determinado imóvel está de fato sendo utilizado pelo prestador de serviço, como nos autos do PA 2009-0.300.002-0:

“Apresentou também cópia do contrato de locação do imóvel em Santana de Parnaíba, com 772 m², para fins comerciais, pelo período de 5 anos, com início em 1º de novembro de 2004 e término em 31 de outubro de 2009, com valor mensal de aluguel de R\$ 8 mil. O vencimento do primeiro aluguel, conforme carência contratual, foi pago em 5 de janeiro de 2005. O contrato foi assinado em 1º de novembro de 2004, na presença de testemunhas e advogados.

Há todos os comprovantes de pagamento de alugueres e despesas de IPTU, água no período base de 2005. Juntou-se ainda comprovante de consumo de água do estabelecimento de Santana de Parnaíba com início em janeiro de 2005, comprovante o uso do imóvel pela contribuinte.

Observa-se ainda neste excerto transcrito que o contrato de locação pode informar a área do imóvel, fator que será cotejado com outros parâmetros (número de funcionários indicados na RAIS, por exemplo), enriquecendo o contexto probatório.

7. Informações da internet

As informações constantes da internet atuaram como elemento que corroborou a simulação, conferindo robustez ao contexto probatório: foram considerados a ausência de indicação do endereço do estabelecimento em outro Município e o número de telefone para contato, conforme excerto do voto vencedor do PA 2009-0.199.379-0:

“A simulação de estabelecimento em Barueri encontra-se fartamente provada nos autos do processo de fiscalização (PA nº 2007-0.343.186-9). As provas são tão contundentes que não se mostrou necessária diligência ao endereço da filial, o conjunto probatório mostrou-se suficiente para a caracterização do ilícito tributário, neste sentido enumero as provas coletadas: (a) em diligência ao imóvel da matriz, verificou-se a estrutura para a prestação de serviços; (b) indicação no próprio site da empresa do único endereço como sendo o cadastral e do telefone como o correspondente a este (fls. 105 do processo de fiscalização)”

Podem ainda ser utilizados outros recursos da internet, como no excerto do voto vencedor do PA 2013-0.098.161-6:

“Somado a isso, a Fiscalização também considerou pela imagem retratada no Google do estabelecimento sede da Recorrente, localizado no Município de Magé/RJ, que este não teria condições de promover qualquer atividade econômica ou operacional e que a página da internet da Recorrente só informava endereço de São Paulo.”

Essas foram as principais informações trazidas aos autos nos julgamentos analisados.

8. Contrato de prestação de serviços:

Os contratos de prestação de serviço constituem uma prova que pode fornecer vários elementos, tais como o seu objeto (serviço prestado) e o preço correspondente (base de cálculo), a qualificação das partes (pode haver endereço de estabelecimento não indicado pelo prestador de serviços), local da prestação de serviços, entre outros.

O contrato de prestação dos serviços é um elemento que forneceu informações que corroboraram o contexto probatório, mas que, considerados isoladamente, tem normalmente pouca força probatória para formar o convencimento do julgador, sendo mais frequente o fornecimento de elementos que corroboram o contexto probatório, havendo algumas exceções. Reitera-se que as prestações de serviço devem estar compreendidas no período abrangido pela fiscalização. No PA 2009-0.158.314-2, há um exemplo: “Por fim, mas não menos importante, os contratos de prestação de serviços que constam dos autos da Auditoria Fiscal foram celebrados pelo estabelecimento de São Paulo.”

Esses instrumentos podem ainda conter outros elementos, como no PA 2009-0.371.983-1:

“Os contratos de prestação de serviços relativos ao exercício de 2003 trariam três situações distintas, no tocante à natureza do serviço e ao local da sua efetiva prestação:

(i) Serviços de desenvolvimento de sistemas, cuja prestação efetivamente se dá na filial de Salvador, onde há elevada capacitação técnica e intelectual, que somente a equipe de Salvador possui;

(ii) Serviços de manutenção e de TI, prestados, em regra, na própria sede da empresa contratante, fora do Município de São Paulo; e

(iii) Serviços de manutenção e de TI, prestados, em regra, na própria sede da empresa contratante, no Município de São Paulo.”

O excerto em tela demonstrou a forma como os serviços foram prestados, fato que torna o contexto probatório dotado de expressiva força persuasiva.

9. Outros parâmetros ou elementos que foram analisados

As provas a serem utilizadas não constituem um rol exaustivo. Basta que sejam convergentes com o contexto probatório no sentido de afirmar ou infirmar a ocorrência de estabelecimento ficto. Há outros elementos que foram utilizados com bem menos frequência e que foram desconsiderados da tabulação. São exemplos: a área construída do imóvel (há imóveis com área construída de 10, 18 m², espaço inviável para a prestação de serviços). Há ainda a comparação de dados contábeis (receitas versus despesa), ou até mesmo a utilização das demonstrações contábeis. Estas, também são elementos utilizados em alguns julgados, como se constata nos autos do PA 2005-0.276.228-0:

“Com relação aos balancetes disponibilizados à fiscalização, não se mostra suficiente, para fins probatórios, a tentativa de esclarecimento por parte da Recorrente de que os respectivos lançamentos são referentes a fatos contábeis tanto da matriz quanto da filial existente no Município de Poá, e que o faturamento seria proveniente exclusivamente da prestação de serviços realizada pela mencionada filial. Fosse o intuito da Recorrente conferir autonomia operacional efetiva à sua filial de Poá, deveria ter feito refletir tal realidade nas suas demonstrações contábeis.”

Os dados contabilizados nas demonstrações contábeis também são considerados, e comparados com outros elementos, como nos autos do PA 2008-0.252.779-1, e auxiliam a formação da convicção do julgador:

“Foi emitida a OF 19.245.556, na qual o contribuinte foi intimado a apresentar documentos (fls. 36, PA mencionado), tendo sido juntados contratos sociais, RAIS (com 30 vínculos para 2002, 76 vínculos para 2003, 135 vínculos para 2004, 221 vínculos em 2005, 250 vínculos em 2006), demonstrativos de resultado do exercício (apontando receita bruta de R\$ 14.398.318,22 para 2002 e 14.304.939,76 para 2006), declarações de imposto de renda de pessoa jurídica, fotos do local onde se situaria a sede da empresa. (...)

Conforme as conclusões contidas naquele expediente, apurou a autoridade competente que o local que foi apontado como local da sede no Município de Barueri, não comportaria a atividade prestada, por se tratar de pequena sala comercial, na qual se constatou, até mesmo, ser ela apontada como sede de outras empresas.”

No caso de instituições financeiras, as informações contábeis (COSIF), além de informarem a prestação de serviços, pois se a receita foi auferida ela é decorrente da prestação de serviços, mediante a conta a ser considerada, constituindo ainda a base de cálculo do ISS na lavratura do auto de infração, como se observa nos autos do PA 2007-0.035.111-2.

“Pela própria descrição das funções das contas COSIF em questão, ficou demonstrado cabalmente que elas abrigam valores de receita decorrentes de prestação de serviços pela Recorrente, estando sujeitas ao ISS.

Com relação ao período posterior a julho de 2001, objeto de arbitramento por parte da autoridade fiscal, as receitas de prestação de serviços, obtidas nas demonstrações financeiras disponibilizadas pelo Banco Central...”

Conclui-se, destarte, que a força persuasiva de uma prova está relacionada com a vinculação mais ou menos intensa com a situação fática correspondente.

4.3.2 Utilização dos parâmetros nos julgamentos

Observou-se que, na medida em que maior número de parâmetros são inseridos na análise do caso concreto, o contexto probatório vai se consolidando no sentido de demonstrar a existência ou inexistência de simulação, conforme foi mencionado nos autos do PA 2012-0.170.205-0:

“Mas sabemos que a conjugação parcial ou total de elementos indiciários vai muito mais além do que provas unilateralmente constituídas. Como é relevante para a apuração do fato “local da prestação do serviço” (local do estabelecimento prestador, para esse tipo de serviço) os elementos fáticos que vão além das relações formalmente constituídas, sempre se busca documentos que não dependem, para sua veracidade, da vontade unilateral de uma das partes que o produz.

Por isso, é relevante que, para a apuração do local do estabelecimento prestador, sejam solicitados ao contribuinte documentos como contas de água, luz, telefone, contratos de locação e notas fiscais emitidas, a fim de se constituir provas nos autos de onde, efetivamente, se consubstanciou tal estabelecimento prestador.”

É desta forma que o julgador administrativo consolidou a construção da realidade jurídica. Nos autos do PA 2010-0.176.262-9 há o acréscimo a esse comentário:

“Estes estabelecimentos formais são detectados, de acordo com a jurisprudência, pela conjunção de diversas provas de sua insuficiência para a prestação de serviços contratados com os tomadores, tais como a pequena dimensão da sede, a inexistência de despesas de uso da sede ou da filial ou ínfima relevância (contas de luz, água, telefone, Internet, suprimentos de diversas naturezas etc.), inexistência de funcionários ou de poucos funcionários, inexistência de equipamentos necessário para a prestação de serviços etc.”

E nos autos do PA 2012-0.344.302-8, há o comentário que complementa:

“Não há como se pensar em um estabelecimento prestador onde não haja empregados. Igualmente, soa no mínimo estranho, um estabelecimento prestador, onde inexistente pagamento de contas de telefone e no qual, o consumo de energia elétrica seja nulo. Refoge ao mínimo do razoável que este pseudoestabelecimento, seja responsável por quase toda a receita da empresa, conforme consta dos documentos contábeis. Resta claro que inexistia estabelecimento prestador de serviços em Barueri.”

No PA 2012-0.190.996-8, fica evidente como a reunião das provas forma o convencimento do julgador:

“Relevante é o questionamento feito pela Representação Fiscal em suas contrarrazões quanto ao espaço físico do estabelecimento da Recorrente em Santana do Parnaíba, situado à Avenida Brasil, nº 392, sobreloja, sala 1ª; e do estabelecimento de São Paulo, que fica à Rua Rego Freitas, 289, 4º andar, além de uma sala do 6º andar. Pela quantidade de empregados supostamente vinculados ao estabelecimento de Santana do Parnaíba (RAIS mencionadas), é impossível que todos ocupem um ambiente de trabalho tão pequeno, diferentemente do que ocorre com o endereço indicado para o estabelecimento de São Paulo.

Assim, considerando as informações identificadas nos autos e ora destacadas (número de telefone indicado na página da empresa na internet; quantidades de empregados vinculadas aos estabelecimentos de Santana do Parnaíba e de São Paulo; indicação de telefones de São Paulo nas RAIS e nas Notas Fiscais; endereço do estabelecimento em Santa de Parnaíba, cujo espaço físico não comporta a presença de todos os funcionários a um só tempo, bem como a inexistência de vínculo de empregados no estabelecimento de São Paulo, em alguns exercícios, e a incompatibilidade da quantidade de pessoas empregadas com o espaço física de sua localização), entendo que estas compreendem evidentes indícios da prática de simulação de estabelecimento pela Recorrente.”

O julgado do PA 2013-0.349.175-0 demonstra a conjunção de alguns parâmetros que determinam o juízo de probabilidade acerca da simulação do estabelecimento:

“Sobre as despesas de telefone e energia elétrica coloca ter, a Recorrente, apresentado valores irrisórios, sendo a média mensal dessas despesas no alegado estabelecimento prestador entre 2008 e 2011 inferior a R\$ 20,00 e em 2012, por volta de R\$ 25,00. Esses valores são incompatíveis com o consumo mínimo necessário para número de funcionários constantes na “Ata Notarial” apresentada, que são de 6 a 8 funcionários. Valores tão baixos somente seriam possíveis com o estabelecimento constantemente fechado, o que efetivamente foi constatado no momento da diligência realizada pelo Sr. Auditor Fiscal de São Paulo.”

Observa-se que não há uma norma jurídica que determine o tipo de correlação entre as provas, mas o juízo relativo à construção da realidade jurídica se forma diante das circunstâncias do caso concreto. FUSO (2012, p. 368) disserta sobre o assunto:

“Não basta o contribuinte apresentar cópia do contrato ou estatuto social informando a abertura do estabelecimento no Município vizinho, bem como também não basta juntar aos autos cópia da inscrição junto a outra Municipalidade, pois estas provas apenas confirmam a existência jurídica do estabelecimento prestador de serviço.

O contribuinte deverá apresentar outras provas que demonstrem a existência de fato do estabelecimento prestador.

Os livros Razão Analítico e Diário, por exemplo, são documentos que demonstram a contabilização em campos próprios das despesas do estabelecimento prestador, como energia elétrica, água, telefone, gás, internet, condomínio, aluguel, entre outras despesas.

Dessa forma, se o contribuinte contabilizar as despesas do estabelecimento prestador nos referidos Livros, fará prova relevante para refutar a acusação fiscal.

Outros documentos relevantes para afastar a imputação fiscal são as próprias contas de energia elétrica, telefone, condomínio, água, internet, aluguel e fotos do estabelecimento demonstram sua existência e a operacionalização das atividades da prestação dos serviços.

Ademais, apresentar contrato de locação, o pagamento dos alugueres e o pagamento do condomínio é prática aconselhada, pois reforça a tese da existência de estabelecimento prestador em outro Município.”

Tal situação se verificou nos autos do PA 2009-0.199.379-0, conforme excerto a seguir, que corrobora o excerto doutrinário imediatamente anterior:

“A simulação de estabelecimento em Barueri encontra-se fartamente provada nos autos do processo de fiscalização (PA nº 2007-0.343.186-9). As provas são tão contundentes que não se mostrou necessária diligência ao endereço da filial, o conjunto probatório mostrou-se suficiente para a caracterização do ilícito tributário, neste sentido enumero as provas coletadas: (a) em diligência ao imóvel da matriz, verificou-se a estrutura para a prestação de serviços; (b) indicação no próprio *site* da empresa do único endereço como sendo o cadastral e do telefone como o correspondente a este (fls. 105 do processo de fiscalização) ; (c) área ocupada pela matriz, segundo o Contrato de Locação juntado (fls. 115 do processo de fiscalização), de 415,93 metros quadrados de área privativa; (d) diminuto porte do imóvel da filial, de acordo com o Contrato de Locação e Prestação de Serviços (fls. 119 do processo de fiscalização), com aproximadamente 10 metros quadrados; (e) perfil da empresa “Your Office Business Centers”, caracterizado pelos serviços que presta a seus clientes, conforme ilustram as folhas 106, 107, 121, 122 e 129 do processo de fiscalização, o que a identifica como locadora de escritórios virtuais, com uma estrutura mínima, condizente basicamente apenas com o recebimento de correspondências; (f) RAIS da filial dos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006 fornecidas à Fiscalização (fls. 35, 36, 37 e 40), que indicam, à exceção dos dois últimos anos (com três funcionários), a ausência de empregados trabalhando no local; (g) RAIS da matriz (fls. 48, 52, 59 e 68 do processo de fiscalização), indicando, para os exercícios de 2003 a 2006, o número de vínculos de 18, 15, 15, 17, respectivamente; (h) valor expressivo das despesas do estabelecimento da matriz com eletricidade e telefone (fls. 132 a 146 e fls. 159 a 165 do processo de fiscalização); (i) valor bastante inferior das despesas do estabelecimento da filial com eletricidade (fls. 147 a 157 do processo de fiscalização).”

Observou-se que os acórdãos do Conselho Municipal de Tributos, ao analisarem a simulação de estabelecimento prestador de serviço, não partiram de um conceito jurídico abstrato para verificar se ele era aplicável ou não aos casos analisados, mas basearam-se na análise das provas constantes dos autos que demonstraram ou não a existência fática dos estabelecimentos envolvidos. Não comprovada a existência de estabelecimento em Município alienígena somada à existência de estabelecimento prestador de serviço em São Paulo, concluiu-se então pela ocorrência da simulação. Os casos a seguir apresentados fornecerão informações adicionais sobre a simulação de estabelecimento prestador de serviço.

4.3.3 Análise de casos que apresentaram especificidades e que revelam o *modus operandi* do agente simulador

Na análise dos acórdãos, constatou-se que, em algumas situações, a simulação de estabelecimento prestador de serviço saiu do padrão observado na maioria dos casos, o que representou formas alternativas de atuação do simulador que possuem potencial

para driblar a fiscalização. Tais casos demonstram o *modus operandi* do prestador de serviço que simula estabelecimento. São exemplos desses casos: o prestador que encerra o estabelecimento em um Município, para abrir em outro, para encerrá-lo, para, em seguida, abrir em outro, havendo uma sucessão de estabelecimentos fictos em locais distintos; há contribuinte inscrito no CPOM que praticou a simulação; há endereços que abrigam centenas de estabelecimentos fictos, entre outros. Esses casos extrapolam a esfera de uma simulação, e revelou que sua análise possui potencial para a prevenção e para o combate à simulação de estabelecimentos no sentido de aprimorar o CPOM a coibir essas práticas. Eventuais ajustes relativos ao *modus operandi* a serem apresentados no Capítulo 5 vão considerar os casos aqui relacionados.

CASO 1 – Sucessão de estabelecimentos fictos em locais distintos (PA 2013-0.009.706-6, 2010 - 0.087.616-7 e 2012-0.343.149-6)

Há casos em que o simulador possui mais de um estabelecimento ficto. Em um só processo (PA 2013-0.009.706-6) ficaram constatadas três formas de simulação em endereços distintos.

“Todos os três endereços foram verificados pela fiscalização, sendo que o primeiro era mera caixa postal, o segundo era a sede da Lokal Contabilidade, endereço destinado a locação de escritórios virtuais e o terceiro era uma pequena sala, que estava fechada, sendo que a fiscalização apurou por informação de um vizinho que as correspondências eram deixadas na porta.

Além disso, a documentação referente às despesas do estabelecimento demonstra não haver movimento compatível com a manutenção de uma estrutura empresarial, como se verifica do baixo consumo de energia elétrica, pago com o aluguel da sala, e de telefone.

Em contrapartida, ficou caracterizada a existência de estabelecimento efetivo no Município de São Paulo, com condições para prestar os serviços oferecidos e de abrigar os funcionários mencionados na RAIS apresentada, tanto pelas diligências ao local, como pelos comprovantes de despesas juntados aos autos.

Ou seja, pelo conjunto dos indícios coligados, verifica-se que o estabelecimento de Santana do Parnaíba não tinha condições de desenvolver a prestação de serviços demonstrada nos balanços da recorrente. Veja-se o que a lei considera como sendo estabelecimento prestador:”

Observa-se nesse caso a utilização de três endereços distintos atribuídos ao estabelecimento ficto. Há outra situação que envolve a pluralidade de endereços constatada no PA 2010-0.087.616-7, a qual trata da sucessão de estabelecimentos fictos no tempo:

“No mérito, a Recorrente sustenta a tese de que os serviços eram prestados de forma direta nos próprios clientes ou em seus estabelecimentos sede (Barueri – 1998,

depois Carapicuíba – também em 1998 e por fim em Santana de Parnaíba- 2005), sem ralação com sua filial na Municipalidade de São Paulo, justificando a real existência da sede da recorrente fora da Capital, tendo em vista a possibilidade de atendimento virtual dada a natureza dos serviços, devendo ser respeitado o princípio da territorialidade, conforme dispõe o art. 3º da Lei Complementar 116/2003, bem como a Lei Municipal nº 13.701/2003, dado que o ISS é devido no local da prestação, quando do fato gerador e não no local do estabelecimento prestador.”

Neste caso, considerando a possibilidade de mudança de endereço, constata-se a necessidade de atualização do cadastro por parte do contribuinte para que a fiscalização possa atuar, caso necessário. Diversas alterações de estabelecimento em Município alienígena em curto intervalo de tempo é indício de simulação. Pode haver ainda dois estabelecimentos distintos dos mesmos sócios, como foi constatado nos autos do PA 2012-0.343.149-6:

“Referente à empresa B&M Agência de Eventos e Editora Ltda. (“B&M”) foi emitida a Ordem de Diligência - OD nº 87.081.741, sendo que em cumprimento à referida OD, o Auditor Fiscal declarou que a Ambar Agência de Eventos e Editora Ltda. e a B&M Agência de Eventos e Editora Ltda. estão estabelecidas no mesmo local, além de apresentarem mesmo quadro societário e atividade fim.”

Conforme excerto mencionado, as duas empresas funcionam no mesmo local, no Município de São Paulo, sendo que uma não está inscrita em São Paulo, o que indica que tal procedimento pode ser utilizado para dissimular o real estabelecimento prestador de serviço. Nesse caso, há parâmetros que permitem a detecção da simulação: o registro das alterações cadastrais no CPOM (endereço) quando essa prática se der em outros Municípios e o controle pela raiz do CNPJ ou pelo CPF ou CNPJ dos sócios, para tentar detectar a camuflagem do estabelecimento clandestino em território paulistano.

CASO 2 – Contribuinte inscrito no CPOM e praticou a simulação (PA 2014-0.359.676-6)

Este caso denuncia prestador inscrito no CPOM praticando a simulação de estabelecimento.

“Visando corroborar a sua alegação no sentido de que o estabelecimento de Cotia não é ficto, o contribuinte apresentou o cadastro de prestador de serviço de outros municípios (CPOM), concedido a ele pela Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo, com validade a partir de 15/10/2010.

O referido documento, contudo, não afasta a legitimidade dos lançamentos fiscais em discussão, tendo em vista que eles se referem ao ano calendário de 2008 e a Prefeitura de São Paulo concedeu o cadastro a partir de 15/10/2010.

Ademais, conforme bem apontado pela Douta Representação Fiscal, a inscrição no CPOM não tem o condão de conferir legitimidade a uma situação em que

há criação de uma estrutura destinada a ludibriar a efetividade da lei tributária mediante simulação.”

Neste excerto, o relator acolheu os argumentos da Representação Fiscal, no sentido de que, ainda que o agente simulador estivesse inscrito no CPOM, o deferimento dessa inscrição não legitima o estabelecimento ficto. Como vimos no Capítulo 1, a inscrição gera a presunção relativa de que o prestador esteja estabelecido em outro Município. Esse tipo de presunção comporta prova em contrário, que é a situação justamente verificada no julgamento ao qual pertence o excerto transcrito.

Há outros casos: no PA 2014-0.222.369-9, há menção de que os cruzamentos de dados do CPOM com dados da Receita Federal indicaram a existências de vários estabelecimentos simulados, o que demonstra a inscrição deferida para estabelecimentos fictos no CPOM, revelando certa fragilidade na análise da inscrição baseada somente nos dados declarados pelo interessado. Nos auto do PA 2013-0.098.161-6 também se verifica a simulação por prestador inscrito no Cadastro. Tais situações indicam que o CPOM necessita de ajustes para cumprir o objetivo que determinou a sua origem.

CASO 3 – Estabelecimentos fictos no mesmo local (PA 2014-0.144.026-2 e PA 2005-0.290.461-1)

Neste caso, houve o fornecimento de um elemento de convicção que constitui um forte indicativo de simulação de estabelecimento: o fato de o endereço do contribuinte já ter sido objeto de outras simulações. Recorre-se ao excerto do voto:

“O município, por sua vez, colheu indícios consistentes para respaldar a alegação de simulação, dentre os quais destaco: (a) as fotos da sede, reveladoras de minguada estrutura física; (b) a página da recorrente na internet, indicando apenas o seu endereço filial paulistano e (c) o “histórico” deste endereço santanense em casos de simulação.”

Destarte, a memória dos casos já flagrados pela fiscalização constitui instrumento de investigação fiscal. Tal fato pode indicar também a existência de outros estabelecimentos fictos no mesmo local concomitantemente, conforme se constatou no excerto a seguir, no PA 2005-0.290.461-1:

“Em diligência realizada pela Polícia Civil de São Paulo (fls. 8) temos: “IV) Na Rua Suzana Dias, número 284, conforme foto anexo 06, existe um sobrado, sobre o qual não conseguimos maiores informações, o qual aparentava estar deserto. Na mesma rua número 388, funciona, como já foi dito a UNAPOIO, foto anexo 07. (...) VII) Apurações preliminares indicam que na Rua Bento Crispim de Oliveira, 324, existem “sediadas” 736 Empresas, na Estrada de Ipanema 457, 338 Empresas, na Rua Suzana Dias, 388, existem 09 Empresas, na mesma Rua, n. 284, existem 230 Empresas, na Rua

Ametista, 62, existem 295 Empresas, na Avenida Marginal, 19, existem 3442 Empresas, e na Est. dos Romeiros, 425, existem 306 Empresas.”(Grifos nossos)”

Este excerto menciona que o parâmetro “endereço de estabelecimento” é importante para a detecção da simulação de estabelecimento. Nos processos analisados, constataram-se outros casos semelhantes, mencionando alguns, a título ilustrativo: no PA 2012-0.358.671-8, havia 14 estabelecimentos fictos no mesmo endereço; no PA 2011-0.250.726-8, 50; No PA 2010-0.222.959-8, havia 76 escritórios de fachada; No PA 2014-0.144.026-2, 169 estabelecimentos “formais”. Tais constatações representam um grande potencial para abertura de fiscalização e posterior autuação. Supondo que esses prestadores estejam cadastrados no CPOM, constata-se que o Cadastro não faz o cruzamento dos dados de seus arquivos, revelando outra fragilidade.

CASO 4 – Estabelecimento prestador de serviço em São Paulo e sem inscrição cadastral no Fisco Paulistano – estabelecimento prestador de serviço clandestino (PA 2012-0.343.149-6 e 2012-0.133.820-0)

Este caso possui importância expressiva dada a relevância do montante autuado. Constatou-se que o estabelecimento de fato (Município de São Paulo) estava em uma residência e a fiscalização chegou até ele por meio de uma denúncia de uma ex-funcionária da empresa autuada, embora tal circunstância não tenha sido mencionada no relatório e no voto.

Houve também outro caso de denúncia, no PA 2012-0.133.820-0:

“Em 17/05/2010, o Senhor Orlando Lopes Fabião protocolizou requerimento na Procuradoria Geral do Município informando que a empresa, formalmente sediada no Município de Poá, “...na verdade tem todas as suas operações na Rua Sete de Abril nº 261 – 1º Andar, no município de São Paulo...”.

Foi, então, emitida Ordem de Diligência nº 87061813 para apuração da denúncia.”

Este excerto demonstra a dificuldade da fiscalização em detectar estabelecimentos clandestinos, ainda que estejam situados no território do Município de São Paulo. Nesta parte, fica evidente que o CPOM não atua sobre os estabelecimentos localizados nessa Municipalidade, mas somente sobre aqueles estabelecidos em Municípios alienígenas.

CASO 5 – Cancelamento da inscrição cadastral no Município de São Paulo e permanência do estabelecimento nesse Município (PA 2012-0.343.149-6)

No mesmo processo comentado no caso 4, constatou-se o cancelamento da inscrição do CCM do contribuinte que, após esse fato, permaneceu com estabelecimento na Municipalidade paulistana.

“A fiscalização, na Fl. 92, ratifica a situação fática da Recorrente e elucida que foi efetuada diligência e entrega de notificação nº 018/2011-PTS, em 09/08/2011, solicitando a documentação que comprovaria a regularidade fiscal da Recorrente, com inscrição cancelada desde 27/04/1998 na municipalidade paulistana (nº 2.624.394-2); que em adiantamento a ordem de diligência, foi realizada simultaneamente a OD 87.081.741 referente à empresa “B&M Agência de Eventos e Editora Ltda.”, inscrita também nesta municipalidade sob o nº 3.481.222-9. Salienta a fiscalização que as duas empresas estão estabelecidas no mesmo local, possuem quadro societário e atividade fim idênticas; que em 28/09/2011, compareceu perante a fiscalização a representante legal da empresa informando que não estava em seu poder a documentação solicitada; que foi lavrado o AII 66.289.238 referente ao cancelamento da inscrição no CCM sem causa (Fls. 94/95) e o AII 66.289.246 referente ao embargo à ação fiscal (Fls. 96/97).”

Observa-se que o cancelamento da inscrição cadastral deve ser objeto de atenção das Autoridades Fiscais. Nesse caso, em razão do porte econômico, poderia ser realizada uma vistoria *in loco* para constatar se realmente o prestador permaneceu no local.

CASO 6 – Empresas com CPOM indeferido

As empresas solicitam a inscrição no CPOM para prestar serviço a tomador estabelecido no Município de São Paulo. Caso a inscrição seja indeferida, tal fato não representa o impedimento para essa prestação intermunicipal de serviço, mas deverá haver a retenção e o recolhimento do ISS incidente sobre essa operação pelo tomador estabelecido em território paulistano. Verificou-se, em alguns processos analisados, que o agente simulador teve a inscrição no CPOM indeferida. Aqui, é importante uma breve reflexão: se o prestador de serviço estabelecido em Município alienígena solicitou inscrição, é porque pretende prestar serviço a tomador paulistano. Se a solicitação foi indeferida, é porque o seu estabelecimento em outro Município apresenta indícios de simulação. Destarte, ele pode ser um potencial agente simulador, o que merece melhor análise por parte da Administração Tributária de São Paulo. Nos PAs 2011-0.033.051-5, 2011-0.063.403-3, 2012-0.207.760-5, 2012-0.289.414-0 e 2013-0.122.079-1 são verificadas simulações praticadas por prestadores que tiveram suas inscrições

indeferidas. O seu monitoramento, neste caso, pode ser feito mediante a raiz do CNPJ com o sistema da Nota Fiscal Eletrônica do tomador.

CASO 7 – Estabelecimento ficto no escritório de contabilidade

Há casos em que a simulação ocorre no próprio escritório do contador do agente que pratica a simulação. Nesse caso, o profissional de contabilidade “empresta” o endereço para o seu cliente inscrever o seu estabelecimento ficto. São exemplos dessa prática os PAs 2010-0.352.368-0 e 2013-0.379.417-5.

O problema de pesquisa proposto é verificar se CPOM é instrumento suficiente para a prevenção e para o combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço. Neste item são expostos os motivos pelos quais a atual estrutura do CPOM necessita de alguns ajustes para melhor combater os tipos simulações analisados nos julgados do Conselho Municipal de Tributos. Essa resposta, a qual afirma que a atual estrutura do CPOM não é suficiente para a finalidade para a qual foi concebido, levanta uma segunda pergunta: quais são alguns ajustes que podem melhorar o CPOM no cumprimento de sua função?

Para essa segunda pergunta ser respondida é necessário verificar como o CPOM atua relativamente à simulação de estabelecimento prestador de serviço e também o *modus operandi* do agente simulador, no sentido de o Cadastro ser capaz de atuar sobre a forma como ele age.

As análises foram divididas em duas frentes: a primeira é o CPOM em relação à simulação de estabelecimento prestador de serviço, na qual parte-se do conceito jurídico “simulação de estabelecimento prestador de serviço”, exposto no item 1.4, analisando como o Cadastro atua nessa relação. A segunda frente é o CPOM e o estabelecimento ficto: aqui é analisada a atuação do Cadastro para a detecção do estabelecimento ficto em outro Município. Nas duas frentes, são utilizados os casos para ilustrar a explicação do que ocorreu, assim como da mudança a ser proposta para evitar o que se considerou nos casos analisados.

Por essa razão, foram apresentadas propostas que têm como objetivo fornecer informação de maior qualidade com base nos dados do CPOM, no sentido de subsidiar eventuais decisões no procedimento de fiscalização.

4.4 Análises do CPOM

As análises realizadas neste item foram separadas em razão do enfoque que tratam: elas relacionam os aspectos jurídicos do CPOM decorrentes das disposições legais que regem o Cadastro, com os aspectos operacionais apresentados no Capítulo 2, passando pelos casos que foram expostos no Capítulo 4 (Casos 1 a 7).

4.4.1 O CPOM e a simulação de estabelecimento prestador de serviço

No item 1.4 foi apresentado o conceito de simulação de estabelecimento prestador de serviço. Relativamente ao Município de São Paulo, esse fenômeno ocorre quando forem verificados os dois requisitos a seguir: 1) existência de estabelecimento real na Capital, onde estão alocados os recursos materiais e humanos necessários à prestação do serviço (p)³¹, e; 2) existência de estabelecimento formal (ficto) em outro Município ($\sim q$). Destarte, a simulação de estabelecimento prestador de serviço se caracteriza com a verificação desses dois requisitos. Apenas a existência do estabelecimento ficto em Município alienígena não caracteriza a simulação. O primeiro problema constatado é que o Cadastro atua apenas em uma das extremidades relativa à simulação de estabelecimento prestador de serviço: no estabelecimento localizado em outro Município ($\sim q$).

A análise operacional do CPOM demonstrou que a obrigação tributária acessória instituída pelo Cadastro solicita dados relacionados ao estabelecimento localizado em outro Município. Não há qualquer solicitação de dados referentes a um eventual estabelecimento localizado no território paulistano. Isso demonstra que o CPOM está direcionado para detectar somente o estabelecimento ficto ($\sim q$) em outro Município, não a simulação, uma vez que não há qualquer solicitação de dados, nem procedimentos para verificar a existência do estabelecimento real (p) no Município de São Paulo³². Essa ausência de solicitações de dados referentes a eventual estabelecimento real no território paulistano facilita a prática verificada nos acórdãos analisados do Conselho Municipal de Tributos, especificamente: no **Caso 4** – Estabelecimento prestador de

³¹ Esses são os símbolos constantes da Tabela 1.3.

³² O deferimento da inscrição no CPOM gera a presunção relativa de que o estabelecimento em Município alienígena é real, ou seja, o deferimento da inscrição faz com que ($\sim q$) seja visto, a princípio, como (q). Essa presunção relativa inverte o ônus da prova para a fiscalização descaracterizar esse estabelecimento, o que equivale a afirmar, (q) ser reconhecido como ($\sim q$), para assim proceder à lavratura dos autos de infração. Foi constatado que o CPOM não possui qualquer mecanismo corretivo quanto a uma inscrição que foi deferida indevidamente.

serviço em São Paulo e sem inscrição cadastral no Fisco Paulistano – estabelecimento prestador de serviço clandestino (PA 2012-0.343.149-6 e 2012-0-133.820-0); e no **Caso 5** – Cancelamento da inscrição cadastral no Município de São Paulo e permanência do estabelecimento nesse Município.

A diferença entre esses dois casos é que no **Caso 5**, a Administração Tributária de São Paulo tem conhecimento de que havia estabelecimento prestador de serviço em um determinado endereço, informação que consta no histórico do Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM). Aqui, o estabelecimento passa a ser clandestino a partir do cancelamento da inscrição, mas a fiscalização pode fazer as diligências que julgar necessárias a fim de verificar se houve a efetiva mudança de estabelecimento para outro Município, como a vistoria *in loco* em razão do porte econômico do contribuinte a fim de verificar se o prestador permanece no estabelecimento.

No **Caso 4**, o estabelecimento paulistano jamais esteve cadastrado no banco de dados da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Aqui é exposta uma vulnerabilidade do CPOM, pelo fato dele não solicitar qualquer informação a eventual estabelecimento situado na circunscrição territorial de São Paulo, nem possuir uma rotina de busca desse estabelecimento que jamais foi, ou que, não está mais inscrito. Em casos como esse, há a necessidade de recorrer aos dados constantes do cadastro imobiliário da Administração Tributária e do Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM). Por essas razões, conclui-se que o CPOM não é instrumento suficiente na prevenção e no combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço, tanto é assim que os **Casos 4 e 5** demonstra a ocorrência desses fatos na prática.

4.4.2 O CPOM e o estabelecimento ficto

O segundo problema é verificar se o CPOM está apto a detectar a existência do estabelecimento ficto em outro Município. O estabelecimento prestador de serviço é um conceito legal. Para que ele esteja assim caracterizado, é necessário que os requisitos do artigo 4º da Lei Municipal nº 13.701/2003 estejam atendidos. Esses requisitos foram classificados em materiais, cadastrais e acessórios, conforme consta na Tabela 1.2. Esses requisitos vão determinar, para o estabelecimento em Município alienígena, se eles forem verificados, ele será real (q). Caso contrário, será formal ($\sim q$).

É necessário verificar se os parâmetros relativos às decisões do Conselho Municipal de Tributos são compatíveis com os dados solicitados na inscrição do CPOM. Observa-se que os dados solicitados para a inscrição no Cadastro contemplam os parâmetros relativos aos acórdãos analisados. Tal fato demonstra que os dados solicitados para a inscrição no CPOM são adequados para reconhecer se o estabelecimento localizado em outro Município é ou não ficto. Destarte, a inscrição no CPOM considera as provas normalmente apreciadas no contencioso administrativo tributário. Então, é formulada a seguinte questão: sendo os parâmetros solicitados na inscrição adequados para detectar a existência de estabelecimento ficto por ocasião da inscrição no CPOM, como explicar os Casos 1 a 3, 6 e 7?

Para responder essa pergunta é necessário analisar a estrutura do CPOM. O Cadastro constitui uma “fotografia” do estabelecimento quando a inscrição é solicitada. Com o passar do tempo, pode ser que as características desse estabelecimento sejam alteradas. Por exemplo: ao se inscrever no CPOM, o interessado declara os valores das contas de energia elétrica e de telefonia dos últimos 6 meses. Daqui a 4 anos, esses mesmos dados estarão arquivados no CPOM. Observou-se também que outros dados do CPOM permanecem os mesmos da época em que a inscrição foi requerida. Tal fato atribui um caráter estático aos dados do CPOM, no sentido deles não serem atualizados, não obstante haver autorização legal para sua atualização. Nesse caso, a fiscalização vai perdendo a rastreabilidade do estabelecimento prestador do serviço em outro Município e os dados vão ficando obsoletos, podendo não corresponder mais à realidade do prestador de serviço. Assim, fica exposta a fragilidade do CPOM relativamente aos fatos ocorridos no **Caso 1** – Sucessão de estabelecimentos fictos em locais distintos (PA 2013-0.009.706-6, 2010-0.087.616-7 e 2012-0.343.149-6) que pode ser combinado³³ com o **Caso 2** – Contribuinte inscrito no CPOM e praticou a simulação (PA 2014-0.359.676-6). A falta de atualização do CPOM pode permitir situações como essas. Porém, com as informações constantes do Cadastro, a Administração Tributária Municipal poderá realizar procedimentos investigatórios por meio de rotinas de processamento para apurar a ocorrência de estabelecimento ficto.

³³ A combinação do Caso 1 com o Caso 2, ocorre quando o agente simulador estiver cadastrado no CPOM, caso em que sua solicitação de inscrição foi deferida, e posteriormente, migrar esse estabelecimento para outra localidade e, a partir daí, praticar a simulação.

A situação ocorrida no **Caso 3** – Estabelecimentos fictos no mesmo local (PA 2014-0.144.026-2 e 2005-0.290.461-1), foi objeto de grande incidência nos julgados analisados do Conselho Municipal de Tributos. Há dois tipos de estabelecimentos fictos no mesmo local: aqueles inscritos no CPOM, e; outros não inscritos. O primeiro caso revela mais uma vulnerabilidade do CPOM: o seu caráter estático. Dessa vez, nos referimos à estática do próprio CPOM (não de seus dados, quanto à ausência de atualização). Vimos no item 2.1 que o Cadastro tem uma natureza intrinsecamente estática, no sentido de que os dados do CPOM não são processados e, por consequência, esses dados não produzem informação. Sendo assim, é possível haver vários prestadores de serviço “estabelecidos” num mesmo endereço e inscritos no CPOM, simplesmente porque não há processamento dos dados constantes do Cadastro. Não há uma rotina de verificação no processamento que compare os endereços daqueles que foram inscritos para detectar os diversos estabelecimentos fictos que “estejam” no mesmo endereço. Isso sinaliza que o CPOM deveria ter rotinas de processamento de dados pré-estabelecidas para produzir informação direcionada à detecção de estabelecimento ficto. Isso nos remete à definição que STAIR & REYNOLDS (2010, p. 8) denominaram “sistema de informação, no sentido de processar dados e informações para alcançar um objetivo”. O processamento dos dados seria constituído por rotinas que transformassem os dados em informações relevantes para a fiscalização descaracterizar o estabelecimento ficto. Essas informações estão diretamente associadas aos requisitos legais que caracterizam o estabelecimento prestador de serviço, nos termos dispostos no artigo 4º da Lei Municipal 13.701/2003, os quais guardam relação de identidade com os parâmetros de decisão utilizados pelo Conselho Municipal e Tributos, no contencioso administrativo tributário. Portanto, as rotinas de processamento ao serem propostas consideraram os acórdãos analisados, no que diz respeito aos dados comparados, assim como se deu o julgamento em alguns processos (comparação entre os dados constantes do processo do próprio estabelecimento para provar que ele é ficto). Tais informações não representarão somente a fundamentação da lavratura do auto de infração, mas como suporte de sua manutenção no processo administrativo fiscal e em eventual demanda judicial, ou seja, essas informações irão compor o contexto probatório, permitindo mais agilidade à fiscalização, no sentido de agir antes que um número expressivo de incidências possam ser declaradas decadentes, assim como poderão funcionar como medida corretiva do próprio CPOM, quando do deferimento indevido de uma inscrição no CPOM, coletando informações que justifiquem a abertura de um procedimento

fiscalizatório, porque tais informações podem derrubar a presunção relativa de que o prestador esteja estabelecido em outro Município.

Outro fato relativo ao **Caso 3** trata dos estabelecimentos fictos localizados em outros Municípios não inscritos no CPOM. Aqui, é recomendável fazer um banco de dados que contenha o histórico de simulações apreciadas pelo Conselho Municipal de Tributos e a rotina correspondente que verifique o endereço de todos os inscritos (e daqueles que vierem a se inscrever) com os endereços constantes do histórico.

O **Caso 6** – Empresas com CPOM indeferido (PA 2011-0.033.051-5, 2011-0.063.403-3, 2012-0.207.760-5, 2012-0.289.414-0 e 2013-0,122,079-1). Conforme mencionado na exposição desse Caso, no Capítulo 4, o prestador estabelecido em outro Município possui potencial para vir a ser um futuro agente simulador. A uma, porque se solicitou sua inscrição é porque pretende prestar serviço para tomador estabelecido na Capital; a duas, porque, se a inscrição foi indeferida, é sinal de que foi encontrado algum indício de estabelecimento ficto. Nesse caso, o sistema da Nota Fiscal Eletrônica do tomador poderá apontar se houve a prestação ao próprio tomador domiciliado em território paulistano.

O **Caso 7** – Estabelecimento ficto no escritório de contabilidade (PA 2010-0.352.368-0 e 2013-0.379.417-5) refere-se ao caso em que um contador “empresta” o endereço de seu escritório para o estabelecimento ficto do prestador de serviço. Esse caso expõe uma pequena vulnerabilidade do CPOM: conforme número 7 do item 2.2.2.1 do Capítulo 2, para a inscrição do CPOM são solicitados o CPF, o nome e o número do registro no Conselho Regional de Contabilidade do contador. Nesse caso, seria necessário inserir um campo adicional para que fosse informado o endereço do profissional. Uma rotina de processamento que comparasse os dados relativos aos endereços dos estabelecimentos e dos contadores e que ainda apontasse os casos em que essa identidade se verificou, permitiriam evitar essa situação.

CAPÍTULO 5 CONCLUSÕES E PROPOSTAS PARA O CADASTRO DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM) DE SÃO PAULO

5.1 Introdução

Após as análises realizadas, constatou-se que o CPOM é um instrumento que necessita ser aprimorado para que possa cumprir melhor sua função para a qual foi instituído. Neste Capítulo são apresentadas as conclusões e as propostas de melhoria do CPOM, as quais estão no item 5.2. As propostas estão reunidas em quatro grupos a seguir relacionados: 1) Inserção de novos tipos de dados no CPOM; 2) Implantação de rotinas na base de dados do CPOM; 3) Integração com outras bases de dados existentes com o CPOM; 4) Propostas adicionais: são aquelas que, se implementadas, auxiliarão a obtenção das informações.

5.2 Conclusão

Pelas vulnerabilidades expostas, constata-se que o CPOM não é um instrumento que previne e combate adequadamente a simulação de estabelecimento prestador de serviço, por somente atuar em relação ao estabelecimento localizado em Município alienígena. Assim, demonstra-se que ele está voltado a detectar a ocorrência de estabelecimento ficto, adotando os dados adequados por ocasião de sua inscrição, relativamente aos requisitos legais que permitem a caracterização do estabelecimento prestador de serviço e de acordo com os tipos de provas que determinam a ocorrência do estabelecimento ficto. Porém, o CPOM apresenta ainda algumas vulnerabilidades para caracterizar o estabelecimento ficto, um dos requisitos necessários para que se verifique a simulação de estabelecimento. Entre essas vulnerabilidades estão: o caráter estático dos dados e do cadastro; A necessidade da inclusão de novos tipos de dados e; A necessidade de implementação de rotinas de processamento, as quais produziriam informações que auxiliariam uma ação de inteligência fiscal, e mais: possibilitariam a manutenção dos autos de infração em eventuais processos administrativos fiscais e judiciais, produzindo reflexos evidentes na arrecadação e assim concretizando o princípio da capacidade contributiva. Essas informações a serem produzidas pelas rotinas de processamento constituirão um contexto probatório mais robusto, seguindo a lógica exposta no item 4.3.2, no sentido de que o maior número de informações

convergentes possuem maior força na formação do convencimento da autoridade julgadora.

Os casos analisados (1 a 7) constituíram um meio encontrado para expor as vulnerabilidades do CPOM. Isso se deve ao fato de que, mediante a análise dos julgamentos dos casos de simulação de estabelecimento prestador de serviços apreciados pelo Conselho Municipal de Tributos, por meio dos quais foi possível verificar o *modus operandi* dos agentes simuladores. Destarte, a análise desses julgados demonstrou constituir um meio adequado para a avaliação do CPOM como instrumento de prevenção e combate à simulação de estabelecimento, assim como demonstrou a fragilidade desse Cadastro, ao mesmo tempo possibilitou a elaboração das propostas que combatem as formas de simulação que foram analisadas.

Essas constatações remetem ao fato de que a prevenção e o combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço podem ser mais efetivos com a implantação de rotinas de processamento, as quais retiram do CPOM seu caráter estático, atribuindo-lhe um caráter dinâmico. Isso nos remete à utilização de um sistema de informação, o qual produziria o cruzamento de dados do CPOM e de outros bancos de dados, produzindo informações que permitiriam uma ação mais específica em relação ao prestador de outro Município e confeririam um caráter dinâmico, reduzindo as vulnerabilidades atualmente existentes. A transformação do cadastro em um sistema de informações autoriza a alteração de sua denominação: ao invés de CPOM, porque deixou de ser um cadastro, pode vir a ser denominado SIPOM – Sistema de Informações de Prestadores de Outros Municípios. Esse sistema, com rotinas de processamento, transforma os dados do Cadastro em informações e com isso haveria a formação de provas mais consistentes, seja para a análise do mérito da inscrição do interessado, seja para fundamentar a lavratura dos autos de infração, seja para a manutenção desses autos em um processo administrativo ou judicial, assim como para funcionar como medida corretiva quando o CPOM houver deferido indevidamente a inscrição a um agente simulador.

5.3 Propostas para o CPOM

As propostas se dividem em 1) Inserção de novos tipos de dados; 2) Implantação de rotinas relativas aos dados de CPOM; 3) Integração desse Cadastro com outros bancos de dados, e; 4) Outras propostas. Com isso, o Cadastro perderia essa condição e assumiria a forma de um sistema de informação.

5.3.1 Inserção de novos tipos de dados

Após a análise dos dados existentes no CPOM e aqueles que foram considerados pelas autoridades julgadoras do Conselho Municipal de Tributos, constatou-se que a adição de alguns dados pode melhorar a fiscalização. Os dados a serem inseridos podem ser objeto de uma portaria que modifiquem a atual Portaria SF nº101 de 2005, adicionando as informações deste subitem.

5.3.1.1 Abertura do campo “Endereço do contador” do prestador de serviço estabelecido em outro Município

Observou-se nos autos do PA 2013-0.379.417-5³⁴ que o endereço relativo ao estabelecimento simulado correspondia ao escritório que fazia a contabilidade da sociedade prestadora de serviços. Em casos como esse, a abertura do campo “Endereço do contador” será útil em conjunto com a rotina de comparar os endereços dos prestadores de serviço e de seus contadores. A rotina deve fornecer a relação dos escritórios de contabilidade com os prestadores de serviço correspondentes que estão, em tese, “estabelecidos no mesmo local”. O Município poderá expedir ofício comunicando o Conselho Regional de Contabilidade e o Ministério Público do Estado³⁵ para que requirite a instauração de inquérito policial, nos casos em que constatar a fraude, uma vez que a conduta de simular estabelecimento pode fazer com que o agente esteja incurso nos crimes tipificados na Lei 8.137/1990, denominada lei de crimes contra a ordem tributária.

5.3.1.2 Abertura do campo “Endereço dos sócios”

A abertura do campo “endereço dos sócios” pode fornecer indícios de simulação. Como no CPOM há empresas cadastradas de todo o Brasil, empresas situadas numa localidade com os sócios residindo a uma distância relevante pode constituir indício de simulação de estabelecimento, por meio do qual a fiscalização poderá recorrer a uma pesquisa mais detalhada para decidir pela abertura de fiscalização relativamente a esse

³⁴ Excerto do voto: “Neste sentido, haveria indícios de simulação de estabelecimento, pois o contribuinte está estabelecido em São Paulo desde 2006, inicialmente através do CCM nº 3.694.341- (filial), enquanto sua matriz estava sediada em Barueri, no mesmo endereço da empresa Contábil Alpha Ltda., local para o qual não teriam sido apresentados comprovantes de despesas, apesar de solicitados.”

³⁵ Para que se instaure qualquer procedimento relativo à apuração de crime contra ordem tributária, é necessário o encerramento da instância administrativa, nos termos da súmula vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

contribuinte. Deve ainda ser enviada cópia da fatura de energia elétrica do endereço do sócio para comprovar a veracidade da informação introduzida no cadastro.

5.3.1.3 Abertura dos campos “Nome”, “CPF” e “Endereço do administrador”

Em alguns casos, o administrador não é designado no contrato social, mas em ata, o que dificulta a rastreabilidade dessa informação por parte da inteligência fiscal. Em outros, os sócios podem constar como “laranjas” e o verdadeiro dono da empresa configura como administrador nomeado em ata, não em contrato social. Esse dado poderá ser utilizado no histórico de simulações, a ser apresentado no item 5.3.3.6, com a aplicação de rotinas que processem os cruzamentos de endereço de sócios, administradores, contadores constantes do CPOM com aqueles constantes do histórico de simulações.

5.3.1.4 Abertura do campo “Informações bancárias”

Neste caso, deve o prestador de serviço informar o endereço de sua agência bancária. Os bancos, nos procedimentos de abertura de conta, por programas de prevenção de lavagem de dinheiro, seguem a orientação de que o titular da conta, pessoa física ou jurídica, deve residir em distância razoável³⁶ da agência. Não faz sentido uma empresa estar “sediada” em outro Município e manter sua conta corrente em São Paulo. Portanto, nesse caso, a divergência entre os Municípios onde a empresa está estabelecida e onde mantém a conta corrente pode ser indicação de uma possível simulação, conforme já foi destacado em alguns julgados.

5.3.2 Implantação de rotinas na base de dados existentes no CPOM

A implantação das rotinas está relacionada com o tratamento (processamento) dos dados para a produção de uma informação. Com isso, as rotinas a seguir propostas tem a finalidade de correlacionar os dados constantes do CPOM e de outros bancos de dados da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico para o fornecimento de informações que permitam detectar especificamente casos de simulação de estabelecimento, permitindo a individualização do agente simulador e a formação de um

³⁶ O termo “distância razoável” não é uma distância definida *a priori*, mas não faz sentido o estabelecimento prestador de serviço estar em Santana do Parnaíba e ser cliente de uma agência situada no Brooklin.

contexto probatório mais robusto, conforme já mencionado. As rotinas devem ser objeto de uma portaria que determine a sua realização periódica com os dados do CPOM e de outros bancos de dados da Prefeitura.

5.3.2.1 Verificação (comparação) dos endereços das empresas inscritas no CPOM

Foi constatada, em alguns casos analisados, a existência de vários estabelecimentos formais em um mesmo endereço. Tal fato se verificou inclusive na análise de dados do CPOM. Essa rotina é um procedimento que fornece um indício robusto de simulação de estabelecimento, indicando os agentes que incorreram nessa prática. Essa rotina deveria ser feita para todo o Cadastro e depois para cada ingressante quando ocorrer a sua inscrição.

5.3.3 Utilização de outras bases de dados existentes com o cadastro do CPOM

O CPOM não contém todos os dados necessários à prevenção e ao combate da simulação de estabelecimento e também, observamos que esse cadastro atua somente em uma das extremidades do problema, atuando somente sobre o estabelecimento formal localizado em Município alienígena. Por essa razão, é necessário recorrer à utilização de outras bases de dados para melhorar seu desempenho. Tais bases são mencionadas a seguir.

5.3.3.1 Utilização do Cadastro Imobiliário Fiscal

O cadastro imobiliário fiscal é um bom banco de dados para a obtenção de dados relativos à localização do estabelecimento real, localizado em território paulistano. É uma forma de atuar na outra extremidade do problema, extremidade essa que o CPOM não alcança. Pode ser criada uma obrigação acessória por meio de um decreto na qual o proprietário de imóvel vertical comercial ou horizontal, destinado à sede ou filial de empresa prestadora de serviço, seja obrigado a informar a empresa que detém a posse do imóvel anualmente. Os dados a serem informados são: 1) o CNPJ da pessoa jurídica; 2) o nome da empresa; 3) CPF dos sócios; 4) nome dos sócios; 5) CPF do administrador, e; 6) nome do administrador. Não é necessário que seja objeto desse cadastro todo e qualquer imóvel, mas pode ser estabelecido que imóveis com área superior a um determinado número, ou com valor venal acima de um patamar seja

obrigado a realizar o registro. Além de informar, o proprietário enviaria cópia do contrato de locação, comodato ou qualquer outro ato que tenha outorgado a posse ao possuidor. Ao descumprimento dessa obrigação tributária acessória poderia ser cominada uma multa, mas esta seria objeto de projeto de lei, nos termos do artigo 97, V do CTN. Os imóveis sem declaração seriam objeto de vistoria *in loco*.

5.3.3.2 Utilização do Cadastro de Contribuintes Mobiliários (CCM)

O Cadastro de Contribuinte Mobiliário (CCM) constitui um registro de dados daqueles que são prestadores de serviço, portanto, contribuintes paulistanos do ISS. A utilização desse cadastro visa aumentar o alcance da fiscalização com dados que estejam além dos registros efetuados no CPOM. Busca-se tal objetivo com a implementação das rotinas a seguir, itens 5.3.3.3 e 5.3.3.4.

5.3.3.3 Verificação da raiz do CNPJ de empresa estabelecida em São Paulo (CCM) com a raiz do CNPJ das empresas inscritas no CPOM

Pode ser que, em instante posterior ao que realizou a inscrição no CPOM, o contribuinte abriu uma filial em solo paulistano. Com isso, ele teria um estabelecimento real paulistano (inscrito ou não), estando inscrito no CPOM. Essa rotina permitirá detectar essa situação. Atualmente, verifica-se a exposição do CPOM quanto a essa prática por não haver atualização dos dados cadastrais e por não ter qualquer medida em relação a estabelecimento localizado em São Paulo.

5.3.3.4 Utilização dos dados constantes da nota fiscal eletrônica emitida pelo tomador

A nota fiscal eletrônica do tomador fornece informações do prestador de serviço estabelecido em outro Município e do tomador paulistano, podendo ser realizada a circularização no tomador, solicitando o contrato de prestação de serviço, sendo informado o CNPJ do prestador de serviço, assim como o preço correspondente, evitando assim futuro arbitramento no caso de uma eventual lavratura de auto de infração. A rotina aqui proposta consiste no cruzamento da raiz do CNPJ para o qual o tomador paulistano emitiu a Nota Fiscal Eletrônica do tomador, com a raiz do CNPJ dos inscritos no CPOM e daqueles que tiveram sua inscrição indeferida.

5.3.4 Propostas adicionais

As propostas seguintes não possuem a mesma natureza daquelas já apresentadas, razão pela qual foram inseridas neste tópico.

5.3.4.1 Atualização dos dados cadastrais

Essa proposta vai de encontro ao caráter estático dos dados. Não que eles passariam a ser dinâmicos, mas busca a manutenção de sua atualização. Periodicamente, poderia ser enviada eletronicamente uma notificação para que o prestador de outro Município inscrito no CPOM confirmasse os dados já cadastrados, ou se fará a sua atualização. A atualização cadastral encontra-se inclusive prevista na legislação do CPOM.

5.3.4.2 Criação de um histórico de simulações

O histórico de simulações deve conter os seguintes dados: 1) endereço onde houve estabelecimento ficto (outro Município); 2) endereço onde houve o estabelecimento real (em São Paulo, clandestino ou não) – neste caso, o imóvel por ter sido objeto de uma simulação, demonstrou que tem espaço físico para desenvolver determinadas prestações de serviço, o que pode aumentar o seu potencial para utilização de nova simulação; 3) Dados (nome, CPF e endereço) dos sócios e administradores que já realizaram a simulação, pois poderão incorrer novamente na prática; 4) Dados da empresa que praticou simulação (nome, CNPJ e endereço); 5) Dados do contador (nome, número no CRC e CPF) envolvido na simulação. Quando houver a inscrição de um prestador com um apontamento relativo a um desses parâmetros relativos a simulações pretéritas (endereço de São Paulo ou em outro Município onde houve simulação, empresas, sócios, administradores, contadores envolvidos em simulação), o sistema deve informar qual o parâmetro que merece ser analisado com maior cautela. Esse banco de dados somado com a rotina de procedimento (verificação) constitui um forte instrumento de detecção de simulação de estabelecimento.

REFERÊNCIAS

- BARRETO. Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Edição. Editora Dialética. São Paulo. 2009.
- BATISTA. Luiz Rogério Sawaya. **Simulação de Estabelecimento, Fraude e Responsabilidade de Administradores**. Coordenadores. Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais. Volume II. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2012.
- BEVILACQUA. Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Editora Servanda. Campinas. 2007.
- BRASIL. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 3 de janeiro de 2016.
- CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2011.
- FERRAGUT. Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª Edição. Quartier Latin. São Paulo. 2005.
- FERRAGUT. Maria Rita. **As Provas e o Direito Tributário. Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica**. Editora Saraiva. São Paulo. 2016.
- FUSO. Rafael Correia. **Simulação de Estabelecimento e a Exigência do ISS**. ISS pelos Conselheiros Julgadores. MACEDO. Alberto. DÁCOMO. Natália De Nardi. Coordenadores. Quartier Latin. São Paulo. 2012.
- GIANNASI. Celso. **O ISS – Imposto Sobre Serviços – Como Foco da Guerra Fiscal dos Municípios**. ISS pelos Conselheiros Julgadores. MACEDO. Alberto. DÁCOMO. Natália De Nardi. Coordenadores. Quartier Latin. São Paulo. 2012.
- GOMES. Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 20ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2010.
- GONÇALVES. Alexandre Tadeu Navarro Pereira. **Autuações por Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos por Falta de Propósito Negocial ou Abuso da Forma – Enfoque em Casos de ITBI-IV**. PINTO. Sérgio Luiz de Moraes. MACEDO. Alberto.

ARAÚJO. Wilson José de. Coordenadores. **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. Editora Quartier Latin. São Paulo. 2011.

MACEDO. Alberto. **ISS e Sujeição Passiva**. PINTO. Sérgio Luiz de Moraes. MACEDO. Alberto. ARAÚJO. Wilson José de. Coordenadores. **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. Quartier Latin. São Paulo. 2011.

_____. **ISS – Prova e Procedimentos na Fiscalização de Estabelecimentos de Fora do Município**. A Prova no Processo Tributário. NEDER. Marcos Vinícius. DE SANTI. Eurico Diniz. FERRAGUT. Maria Rita. Coordenadores. Dialética. São Paulo. 2010.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo. 2007.

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. http://www3.prefeitura.sp.gov.br/sf9438_internet/ManterDecisoies/pesquisaDecisoiesCMT.aspx. Acesso entre 27 de dezembro de 2015 e 3 de janeiro de 2016.

_____. http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/negocios_juridicos/cadastro_de_leis/index.php?p=325. Acesso entre 27 de dezembro de 2015 e 3 de janeiro de 2016.

SILVA. Regina Vitória Garcia e. **A Simulação de Estabelecimento Prestador de Serviço e os Critérios para o Dimensionamento do Fato Jurídico Tributário e Quantificação da Base Imponível**. ISS pelos Conselheiros Julgadores. MACEDO. Alberto. DÁCOMO. Natália De Nardi. Coordenadores. Quartier Latin. São Paulo. 2012.

STAIR. Ralph M. & REYNOLDS. George W. **Princípios de Sistema de Informação**. Tradução da 9ª Edição Norte-Americana. CENAGE Learning. São Paulo. 2010.

TOMÉ. Fabiana Del Padre. **As Provas de Unidade Econômica ou Profissional para Fins de Exigência do ISSQN**. PINTO. Sérgio Luiz de Moraes. MACEDO. Alberto. ARAÚJO. Wilson José de. Coordenadores. **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**. Quartier Latin. São Paulo. 2011.

TORRES. Heleno Taveira. **Conceito de Estabelecimento como Critério de Solução de Conflitos no ISS**. Sérgio Luiz de Moraes. MACEDO. Alberto. ARAÚJO. Wilson

José de. Coordenadores. *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais*. Quartier Latin. São Paulo. 2011.

XAVIER. Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. Dialética. São Paulo. 2002.

**ANEXO I - PROCESSOS ADMINISTRATIVOS ANALISADOS DO CONSELHO
MUNICIPAL DE TRIBUTOS**

2009-0.094.561-0	1	17.01,17.09	GERENCIAL CONULTORIA E ASSESSOR LTDA	JANDIRA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.105.366-6	3	12.13	MYC DO BRASIL PRODUÇÕES LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	1	0	PP
2009-0.107.799-9	2	23.01	TECHKOS PESQ DE MERC E OP PUBL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.108.640-8	1	17.06	CALIA ASSUMPÇÃO & ASSOC PUBLIC LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2009-0.108.658-0	1	17.06	CALIA ASSUMPÇÃO & ASSOC PUBLIC LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2009-0.108.752-8	4	1.04	PERFORM INFO COM E SERVIÇOS LTDA	ANTONINA (PR)	0	1	0	1	1	0	0	0	NP
2009-0.113.213-2	2	17.06	NHF PUBLICIDADE LTDA	EMBU	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.117.049-2	2	1.05,1.04	UNISYS BRASIL LTDA	SÃO BERNARDO DO CAMPO	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.136.949-3	3	14.02	DYNAMACH MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.139.219-3	3	14.02	DYNAMACH MAQ E EQUIP LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	1	0	1	0	NP
2009-0.140.637-2	1	1.06	INGENICO DO BRASIL LTDA	SÃO BERNARDO DO CAMPO	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.147.235-9	2	17.01	TRIAD SOFT COSULT ASSESSORIA E COM INFO LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.147.264-2	2	14.05,14.11	INFRA LABOR SERVICE LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.157.190-0	1	1.07	APEL PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.157.195-0	1	17.01	APEL PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.157.205-1	1	1.07	APEL PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.158.314-2	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.775-5	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.776-3	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.779-8	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.783-6	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.784-4	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.786-0	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.159.788-7	2	10.05	REDE HOLMS PUBLICIDADE MULTIMIDIA LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.172.027-1	1	8.02	N & A MERCADO CULTURAL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.172.050-6	1	8.02	N & A MERCADO CULTURAL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.176.801-0	3	1.05	PHILIPS DO BRASIL MTDA	BARUERI	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.177.348-0	3	17.05	CONSULT SERVICE RECURSOS HUMANOS LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.184.600-3	1	17.04,17.05	CONSULT SERVICE REC HUMANOS LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.193.489-1	3	17.21	FLUXO METODO DE COBRANÇA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.199.379-0	3	1.03,1.04	COMMLOGIK DO BRAIL LTDA	BARUERI	1	1	0	0	1	1	0	0	NP
2009-0.217.593-5	2	11.02	STAY WORK SEGURANÇA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.224.426-0	2	17.06	IMAGENS DIGITAIS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.224.437-6	2	17.06	IMAGENS DIGITAIS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.241.156-6	4	17.09	START PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.241.159-0	4	17.09	START PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.246.635-2	1	14.06	CARVALHO ASSIST TECN LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.246.789-8	2	17.08	BRASITEST LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.247.046-5	3	13.04	ELMO SEGURANÇA E PRES DE VALORES LTDA	CAJAMAR	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.265.190-7	1	23.01	N & a MERRCADO CULTURAL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	1	0	NP
2009-0.283.146-8	1	11.02	ARTAN SISTEMAS DE SEGURANÇA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	1	NP
2009-0.283.148-4	1	11.02	ARTAN SISTEMAS DE SEGURANÇA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	1	NP

2009-0.283.151-4	1	11.02	ARTAN SISTEMAS DE SEGURANÇA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	1	NP
2009-0.287.968-1	3	4.08	HOMEOFISIO FISIOTERAPIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.287.972-0	3	4.08	HOMEOFISIO FISIOTERAPIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.298.592-9	2	17.01	ASP3 BRASIL LTDA	BARUERI	0	1	0	0	0	0	1	0	PP
2009-0.299.985-7	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.299.988-1	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.299.991-1	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.299.992-0	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.299.996-2	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.001-2	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.001-2	3	10.05	MERCADOLIVRE.COM ATIVIDADES DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.002-0	3	10.05	MERCADOLIVRE.COM ATIVIDADES DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.004-7	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.009-8	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.011-0	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.012-8	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.015-2	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.017-9	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.022-5	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.024-1	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.027-6	3	10.05	MERCADOLIVRE.COM ATIVIDADES DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.031-4	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.300.033-0	3	10.05,17.02	MERCADOLIVRE.COM ATIV DE INTERNET LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	0	1	0	0	1	PP
2009-0.304.582-2	1	17.02	SITEL DO BRASIL LTDA	BARUERI	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.304.597-0	1	17.02	SITEL DO BRASIL LTDA	BARUERI	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.305.634-4	1	17.02	SITEL DO BRASIL LTDA	BARUERI	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0.313.332-2	1	26.01	COOPERSEMO COOP DE SERV DE TRANSP	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	P
2009-0.314.820-6	4	11.01,11.04,16.01	MARTHAS SERVIÇOS GERAIS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2009-0.314.821-4	4	11.01,11.04,16.01	MARTHAS SERVIÇOS GERAIS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.314.822-2	4	11.01,11.04,16.01	MARTHAS SERVIÇOS GERAIS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.319.853-0	1	10.05	VENTURA AG AUTONOMOS DE INV LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.326.225-4	3	12.13	MEGA BRASIL COMUNIC PUBLIC E EVENTOS	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.334.578-8	1	1.07	CHECK EXPRESS S A	BARUERI	1	1	0	0	1	0	1	0	NP
2009-0.334.596-6	1	1.07	CHECK EXPRESS S A	BARUERI	1	1	0	0	1	0	1	0	NP
2009-0.335.218-0	3	1.07	SPEC IT SOLUTIONS LTDA	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.335.228-8	3	1.07	SPEC IT SOLUTIONS LTDA	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.337.989-5	2	17.21	CREDIAL EMPREENDIMENTOS E SERV LTDA	ITAPEVI-SANTANA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.341.395-3	3	1.01	SMI SERVIÇOS MOVEIS INT E DESENV DE SOFTWARES LTDA	POA-SANTANA	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2009-0.344.507-3	2	17.06	PROMOVISAO PROM E REPRESENTAÇÃO LTDA	BARUERI	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.355.547-2	3	1.07	UNISIS SISTEMAS DE AVALIAÇÕES LTDA	POA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2009-0.364.195-6	1	7.10	MOSCA GRUPO NACIONAL DE SERV LTDA	MORUNGABA	0	1	1	1	1	0	0	1	NP
2009-0.364.221-9	1	7.10	MOSCA GRUPO NACIONAL DE SERV LTDA	MORUNGABA	0	1	1	1	1	0	0	1	NP

2009-0.371.983-1	3	17.01	ADN TECNOLOGIA DE SISTEMAS LTDA	DIAS DAVILA (BA)	0	0	0	0	0	0	1	0	NP
2009-0.371.996-3	3	17.01	ADN TECNOLOGIA DE SISTEMAS LTDA	DIAS DAVILA (BA)	0	0	0	0	0	0	1	0	NP
2009-0.372.077-5	2	17.05	PORT LIMP PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VAR LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	1	NP
2009-0.372.082-1	2	17.05	PORT LIMP PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VAR LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	1	NP
2009-0.372.085-6	2	17.05	PORT LIMP PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VAR LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	1	NP
2009-0.372.093-7	2	17.05	PORT LIMP PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VAR LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	1	NP
2009-0224.525-9	4	17.08	REGTE SERV TECNICOS EM SEGUROS LTDA	BARUERI	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2009-0253.955-4	3	10.01	EZCONET S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	1	0	0	0	0	NP
2010-0.001.458-0	2	17.01,8.01	EAGLES FLIGHT BRASIL EXC EM TREIN COL LTDA	VARGEM GRANDE PAULISTA	0	1	0	0	0	0	0	0	PP
2010-0.004.008-5	1	17.01	TRADESOFTEC TECNOLOGIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	1	0	0	NP
2010-0.006.773-0	4	17.06	D+ BRASIL COMUNICAÇÃO TOTAL S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.006.844-3	4	17.06	D+ BRASIL COMUNICAÇÃO TOTAL S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.006.959-8	2	17.02	FIDELITY TRANSLATIONS LTDA	BARUERI	0	1	1	1	0	1	0	0	NP
2010-0.007.866-0	1	1.01	GATES TECNOLOGIA EM SIST DE SERV INF LTDA	POA	1	1	0	0	1	0	0	0	PP
2010-0.037.386-6	3	10.05	PRINCIPAL ADM E EMPREEND LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	1	0	1	NP
2010-0.043.390-7	2	1.07	VIDEOGRAFIK COMUNICAÇÃO DIGITAL LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.043.750-3	1	17.01	SBS SISTEMAS E ADM LTDA	BARUERI	1	0	1	1	1	0	0	0	NP
2010-0.043.815-1	3	10.05	CONVERSÃO - AGENTES AUTONOMOS INV LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.056.341-0	2	10.09	SAINT-GOBAIN VIDROS S A	ITAPEVI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.087.616-7	1	32.01	FRAME COM DE PROD DE INFO LTDA	BARUERI, CARAPIC, SANTAN	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.090.678-3	4	1.07	MI-MONTREAL INFORMATICA LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2010-0.091.387-9	3	14.05	GRAPHIC SIGN SINALIZAÇÃO COMP LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.095.252-1	4	1.03	WIS BRASIL BOUCINHAS & CAMPOS INV SERVICE LTDA	ITAPECERICA DA SERRA	1	0	0	0	1	1	0	0	NP
2010-0.108.738-7	3	17.21	NOVAQUEST SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2010-0.117.758-0	1	1.07	STARLASER EQUIP SISTEMAS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	1	1	0	0	NP
2010-0.123.789-3	4	17.06	D+ BRASIL COMUNICAÇÃO TOTAL S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.130.419-1	1	4.22	LAM – OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.130.564-3	2	10.02	PROSPECTO AGENTES AUTONOMOS DE INV LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.131.643-2	1	1.04	THRIP DESENVOLVIMENTO E CONSULT LTDA	POA	0	1	0	0	0	0	0	0	PP
2010-0.144.534-8	2	1.06,17.01	ECORP TECNOLOGIA E DESENVOLVIMENTO LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.157.620-5	2	17.22	SISCOM SISTEMA DE COBRANÇA MODULAR	SÃO BERNARDO DO CAMPO	0	1	1	0	0	0	1	0	NP
2010-0.165.230-0	4	14.01	QS ON LINE SERVIÇOS DE SELEÇÃO SS LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.165.233-5	4	14.01	QS SERVIÇOS TECNICOS SC LTDA	SÃO LOURENÇO DA SERRA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.171.881-6	2	1.03	AVERAGE TECNOLOGIA LTDA	VARGEM GRANDE PAULISTA	1	1	0	0	1	0	0	0	NP
2010-0.173.360-2	3	17.22	REKAPLAN PLANEJ E ASSESSORIA LTDA	ITAPEVA	1	0	0	0	0	0	1	0	NP
2010-0.173.860-4	4	17.01	BUREU VERITAS DO BRASIL SOC CLAS CERTIF LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.173.916-3	2	17.05	SCI-SERVIÇOS GLOBAIS DE INFO E DE TECNOLOGIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	1	0	1	0	1	0	PP
2010-0.176.262-9	4	1.03	PRO-CARDS SERV DE INFO LTDA	POA	1	0	0	1	0	0	0	0	NP
2010-0.181.437-8	3	10.09	MERCATTO SERV E NEG SC LIMITADA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.181.462-9	3	10.09	MERCATTO SERV E NEG SC LIMITADA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.183.717-3	3	10.04	INVESTFOMENTO MERCANTIL	BARUERI	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.188.454-6	2	10.02	NUCLEOPAR AGENTES AUTON DE INVESTIMENTOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	0	PP

2010-0.353.880-7	3	13.02	REX PROD AUDIOVIS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2010-0.353.884-0	3	13.02	REX PROD AUDIOVIS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.091.194-0	4	10.02,17.01	BANCO PACTUAL S A	RIO DE JANEIRO	0	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.001.562-7	3	10.10	SWEN DO BRASIL LTDA	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.008.083-6	2	1.06,1.07	AÇÃO INFORMATICA BRASIL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	1	0	0	0	0	NP
2011-0.013.561-4	1	17.06	INSULA COMUNICAÇÃO LTDA	POA	1	0	0	0	0	1	0	0	0	NP
2011-0.020.347-4	4	14.01	IMAGE SERVICE COM E ASSIST TECN LTDA	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.033.051-4	2	10.01	SHILTON CORRETORA ADM DE SEG LTDA	CONCHAS	0	1	0	0	0	0	0	0	0	PP
2011-0.063.396-7	2	17.01	FAMILY BUSINESS PARTICIPAÇÕES	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.063.398-3	2	17.01	FAMILY BUSINESS PARTICIPAÇÕES	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.063.403-3	2	17.01	FAMILY BUSINESS PARTICIPAÇÕES	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.069.156-8	1	17.01	M&A EMPREENDIMENTOS LTDA	VARGEM GRANDE PAULISTA	1	1	0	0	1	1	0	0	0	NP
2011-0.069.156-8	1	17.01	M&A EMPREENDIMENTOS LTDA	Vargem Grande Paulista	1	1	0	0	1	0	0	0	0	NP
2011-0.075.967-7	2	17.10,17.11	WTC ASSESSORIA INTERNACIONAL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.075.994-4	3	17.01	IT PARTNERS AESSORIA E CONSULTORIA LTDA	POA	1	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.077.664-4	2	17.06	BULLET PROMOÇÕES LTDA	BARUERI	0	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.084.838-6	4	10.02	BANCO UBS PACTUAL S A	SÃO LOURENÇO DA SERRA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.088.306-8	2	1.01,1.02,1.03,17.01	INTERSERVICE PUBLIC SOCIEDADE LTDA	BARUERI	0	0	0	0	1	0	0	0	0	NP
2011-0.099.262-2	3	17.01	ADVISIA CONSULT DE GESTAO EMPRESARIAL LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.108.457-6	2	3.01	MAKAUF EMPREENDIMENTOS S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.111.305-3	2	17.01	GXS TECNOLOGIA DA IFORMAÇÃO LTDA	HORTOLANDIA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.112.977-4	3	17.06	NBC COMUNICAÇÕES E PUBLICIDADE LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	1	0	NP
2011-0.158.096-4	4	15.01	LEASE PLAN ARRENDAMENTO MERCANTIL S A	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.171.151-1	3	11.02,31.01	PLANTECH ENGENHARIA E SISTEMAS LTDA	PIEDADE	0	1	1	1	1	0	0	0	0	PP
2011-0.171.255-0	1	17.06	INSULA COMUNICAÇÃO LTDA	POA	1	0	0	0	0	1	0	0	0	NP
2011-0.173.709-0	2	1.06	TETRAENG S A PLANEJ E CONSTR	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.173.709-0	2	1.06	CALDERON INFORMATICA LTDA	SÃO BERNARDO DO CAMPO	1	0	0	0	0	0	0	0	0	PP
2011-0.175.620-5	2	7.01	TETRAENG S A PLANEJ E CONSTR	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	PP
2011-0.183.240-8	2	17.01	JCTM MARKETING INDUSTRIAL LTDA	COTIA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	PP
2011-0.198.315-5	1	3.01,17.11	BLUE TREE HOTELS & RESORTS DO BRASIL S A	JOINVILLE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.249.930-3	4	1.05	EMC COMPUTER SYSTEMS BRASIL LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.250.726-8	4	17.01	BROOKLIN IMPORT COM & SERV LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.258.254-5	1	17.01	SISTENGE PROD E SERV LTDA	BARUERI-POA-SANTANA DO P	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.258.415-7	2	8.02	COMPANYWEB CONSUT & TREINAM EM INFO LTDA	SÃO BERNARDO DO CAMPO	0	0	0	0	0	1	0	0	0	NP
2011-0.260.220-1	4	17.01	MEG CREDITO PROM DE VENDAS LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.261.586-9	4	1.07	OS INFORMATICA LTDA	POA	1	0	0	0	1	0	0	0	0	NP
2011-0.262.475-2	2	17.04	COMANDA TREINAM E CONSULT EMPRESARIAL LTDA	EMBU	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.263.589-4	1	1.01	SOF INFORMATICA LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.263.892-3	1	10.02,33.01	ACCIONA FORWARDING DO BRASIL LOG TRANSP M S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	1	0	0	0	PP
2011-0.264.169-0	2	1.04	VOLANS INFORMATICA LTDA	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.264.220-3	2	10.02	UMUARAMA S A CORRETIT E VALORES	RIO DE JANEIRO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2011-0.264.388-9	1	23.01	FUJOCKA PHOTODESIGN LTDA	SÃO LOUTENÇO DA SERRA	1	1	0	0	0	1	0	0	0	PP

2012-0.268.014-0	3	14.01,17.01	SITESHARING BRASIL S A	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.276.699-0	1	17.05,20.03	OPERATER OPERAÇÕES DE TERMINAIS LTDA	POA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.285.283-8	4	1.04	W-IT SOLUTIONS CONSULTORIA EM INFORMATICA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2012-0.289.414-0	3	17.06	DPTO PROMOÇÕES LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	0	PP
2012-0.292.112-0	2	13.03	DIGIMAPAS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES LTDA	SANTO ANTONIO DA POSSE	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2012-0.301.937-4	3	17.01	VOITEL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.309.961-0	4	10.01	FLUXO SOLUÇÕES INTEGRADAS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.316.732-2	3	4.23	BLUE CROSS ASSISTENCIA MEDIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.317.810-3	3	1.05	KERION EGENHARIA E SISTEMAS S A	SÃO CAETANO DO SUL	1	1	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.325.066-1	2	13.04	DESIGN TOTAL DO BRASIL LTDA	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.326.009-8	2	7.02	ARAUJO ABREU ENGENHARIA S A	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	1	1	0	NP
2012-0.330.571-7	3	1.06	END T END TECHNOLOGY LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	1	1	0	0	0	NP
2012-0.335.730-0	3	17.01,33.01	EMDOC SÃO PAULO SERVIÇOS ESPECIALIZADOS	INDAIATUBA	1	1	1	1	0	0	0	0	NP
2012-0.343.149-6	2	17.06	AMBAR AGENCIA DE EVENTOS E EDITORA LTDA	BARUERI	1	1	1	1	1	1	0	0	NP
2012-0.344.302-8	3	17.06	MEGA SHARE ATIVAÇÃO DE NEGOCIOS LTDA	BARUERI	1	1	1	1	0	1	0	0	NP
2012-0.346.744-0	2	17.09	MIX COMUNICAÇÃO INTEGRADA LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.352.835-0	2	10.01	LEPAMED INTERMED DE NEG LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.355.312-5	4	8.02	ACCTIVA TECNOLOGIA NEGOCIOS E PART LTDA	PIRAPORA BOM JESUS	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2012-0.358.679-1	2	17.01	AEROGEOPHYSICA LATINOAMERICA	BARUERI	1	1	0	1	0	0	0	0	NP
2013.0.374.579-4	3	17.06	DMV NET SERVIÇOS S C LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.007.946-7	2	1.04	T3A TECNICOS EM TECNOL DE INFO	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	1	1	0	0	0	NP
2013-0.008.522-0	4	17.06	SOLUÇÃO PLAN E REPRES DE MARKETING LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	1	0	1	0	0	NP
2013-0.009.706-6	1	17.01	SETEC CONSULTORIA DE INTERFACE LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	1	1	1	1	1	0	NP
2013-0.010.112-8	4	1.05	DIRECT TALK COMERCIO E TECNOLG LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.012.928-6	3	1.06	UNIVERSO EMPRESARIAL PART INFO S A	POA	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.063.895-4	3	4.23	PREVENT SENIOR PRIVATE OPER DE SAUDE LTDA	BARUERI	1	0	0	0	1	1	0	0	NP
2013-0.068.370-4	1	15.08	FINAUSTRIA ASS ADM SERV CRED E PART LTDA	SALESOPOLIS	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.093.241-0	4	17.01	HRDEVELOPERS CONSULTORIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	0	NP
2013-0.098.161-6	2	17.01	CONSULT PRESTADORA DE SERV SC LTDA	MAGE	1	1	0	0	0	1	0	0	NP
2013-0.105.775-0	2	1.06	VICTUS CONSULTORIA EM TECNOL DA INFO LTDA	POA	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.122.079-1	3	1.01	H2M CONSUTORIA E SOL DE INFO LTDA	POA	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.127.359-3	2	1.05,1.07,10.09,14.01	ALL NET SYSTEM LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	1	0	0	NP
2013-0.129.211-3	3	33.01	BARCI & CIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	PP
2013-0.148.958-8	3	1.02	TECNOLOGIA BANCARIA S A	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.149.753-0	1	17.06	MF 1000 FRANQUIA DE COSMETICOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.150.149-9	3	1.07	TECNOLOGIA BANCARIA S A	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.155.898-9	3	17.01	IPSOS 2011 BRASIL PESQ DE MERCADO LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	1	0	1	0	0	0	NP
2013-0.192.484-5	3	17.01	ESFERA GESTAO EMPRESARIAL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.206.158-1	3	10.01	GRAFFING ADM E CORRETAGEM DE SEGUROS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.214.832-6	4	10.05	TICKET SERVIÇOS AS	BARUERI	0	1	1	1	1	0	0	0	NP
2013-0.214.855-5	4	10.05	TICKET SERVIÇOS AS	BARUERI	0	1	1	1	1	0	0	0	NP
2013-0.237.153-0	3	14.01	SONDAR SERVIÇOS E SISTEMAS	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	0	1	1	NP
2013-0.240.916-2	4	17.01	MATOS SIMOES CONSULTORIA E PARTICIP LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	1	0	0	0	NP

2013-0.303.152-0	4	7.01	IASTECH AUTOMAÇÃO DE SISTEMAS LTDA	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.307.944-1	2	1.05	OFFICER DISTRIB DE PROD INFORMATICA S A	BARUERI-CAJAMAR	1	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.313.202-4	2	17.06	OPERACIONAL EVENTOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.328.230-0	4	17.01	LEDERMAN E ASSOCIADOS LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	1	0	0	0	NP
2013-0.341.459-3	1	14.01	SOS SERVICE COM E MANUT ELETRICA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.341.504-2	1	1.07	NESTLE BRASIL LTDA	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.341.649-9	3	1.06	CREATOR CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA	PEREIRAS	1	1	0	1	0	1	0	0	0	NP
2013-0.346.295-4	2	17.01	BIOAGENCIA-AG DE FOM DE ENERGIA DE BIOMASSA LTDA	RIO DAS PEDRAS	0	0	0	0	0	0	0	1	0	NP
2013-0.349.175-0	4	1.06	CAAD TECNOLOGIA E INFORMATICA S A	PEREIRAS	1	1	1	0	1	1	0	0	0	NP
2013-0.349.270-5	3	17.01,17.05	COPERNICUS ASSESSORIA EM MKT LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	1	0	0	0	0	NP
2013-0.370.001-4	3	1.01,3.03,8.01.8.02	STEFANINI TRAINING-TEINAM EM INFO LTDA	JAGUARIUNA	1	1	0	0	1	0	0	0	0	NP
2013-0.371.194-6	3	17.08	ERM BRASIL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	1	1	0	0	1	0	0	NP
2013-0.371.328-0	2	1.03	INDRA BRASIL SOLUÇÕES E SERV TECN S A	BARUERI	0	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2013-0.377.674-6	2	1.06	SQLTECH CONSULTORIA LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	1	1	0	0	0	0	0	NP
2013-0.379.417-5	1	1.03	U-NEAR S A	BARUERI	1	0	0	1	1	1	0	0	0	NP
2014-0.168.302-5	4	17.01	QUANTUM ASSESSMENT ASSESSORIA LTDA	COTIA	1	0	0	0	1	0	0	0	0	NP
2014-0.021.490-0	4	17.06	PUBLICIDADE VIRTUAL LATINOAMERIC LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.048.031-7	2	4.23	PRO SAUDE PLANOS DE SAUDE LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	0	0	NC
2014-0.068.237-8	4	17.01	IGUAÇU CONSULTORIA LTDA	XANXERE-SC	0	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.086.794-7	3	17.06	NBC COMUNICAÇÕES E PUBL LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	1	0	PP
2014-0.108.981-6	2	17.17	STRATEGY CONSULT ASSESSORIA ATUARIAL LTDA	POA	1	1	0	1	0	1	0	0	0	NP
2014-0.113.362-9	2	16.01	UNILÓGICA TRANSPORTES LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	0	0	0	0	0	0	1	0	NP
2014-0.113.377-7	1	16.01	MERYSK TRANSPORTES LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	0	0	0	0	1	0	NP
2014-0.144.026-2	4	10.10	JCN SISTEMAS COMUNICAÇÃO MKT S A	SANTANA DO PARNAIBA	1	1	0	0	1	1	1	0	0	NP
2014-0.149.453-2	4	13.02	TRIBO POST FINALIZAÇÃO FILMES LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	0	1	0	1	1	0	0	0	0	NP
2014-0.160.929-1	3	1.07	MRCIS INFORMATICA LTDA ME	POA	1	1	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.168.566-4	2	1.07	VINCENZO E ANDRIOLI ASSESSORIA EM VENDAS	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.168.579-6	2	1.07	DRIOLI ASSESSORIA EM VENDAS PROJ	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.168.602-4	2	1.07	PRODCAD ASSESSORIA EM PROJ LTDA	POA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	PP
2014-0.177.815-8	1	1.01	UNISIS ADM PATR E INFORMATICA LTDA	POA	1	1	0	0	0	1	0	0	0	NP
2014-0.205.947-3	3	10.10	FOX FILM DO BRASIL	BARUERI	1	1	0	0	1	0	0	0	0	NP
2014-0.222.369-9	2	17.01	CJ CONSULTING & PARTNERS CONS PLANEJ NEG LTDA	SANTANA DO PARNAIBA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
2014-0.359.676-6	3	17.01	QUANTUM ASSESSMENT ASSESSORIA LTDA	COTIA	1	1	1	1	1	0	0	0	0	NP
2015.0.012.697-3	1	1.06	INTEGRAÇÃO ESCOLA DE NEGÓCIOS LTDA	POA	1	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
6017.2015/0000337-8	3	1.06	PROGRESS COMERCIO E CONSULT. LTDA	BARUERI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NP
6017.2015/0000999-6	1	1.06	ENCORP TECNOLOGIA E DESENVOLVIMENTO LTDA	BARUERI	1	0	0	0	0	1	0	0	0	NP