



ERNANDES TEMEIRÃO FERREIRA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DOS CADASTROS DE PRESTADORES
DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM)**

CURITIBA

2021

ERNANDES TEMEIRÃO FERREIRA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DOS CADASTROS DE PRESTADORES
DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM)**

Artigo Científico apresentado ao Programa de Graduação em Direito do Centro Universitário Internacional, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Luiz Carlos Gieseler Junior

CURITIBA

2021

TERMO DE AUTORIA E RESPONSABILIDADE

À Coordenadoria de TCC

Acadêmico: Ernandes Temeirão Ferreira

Título do trabalho: A Inconstitucionalidade dos Cadastros de Prestadores de Outros Municípios (CPOM)

Autorizo a submissão do artigo supranominado à Comissão/Banca Avaliadora, responsabilizando-me, civil e criminalmente, pela autoria e pela originalidade do trabalho apresentado.

Curitiba, 05 de dezembro de 2021.

Assinatura do Acadêmico: _____

A INCONSTITUCIONALIDADE DOS CADASTROS DE PRESTADORES DE OUTROS MUNICÍPIOS (CPOM)

Ernandes Temeirão Ferreira ¹

RESUMO

O Cadastros de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) é um instrumento criado diante de uma problemática situação do regime tributário brasileiro que gerou uma guerra fiscal entre os Municípios. A generalidade da legislação sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) criou diversas práticas lícitas e ilícitas tanto pelos contribuintes quanto por Municípios pequenos comparados às grandes metrópolis. Assim, a obrigação do CPOM foi criada pelo Município de São Paulo e posteriormente aderida por várias outras cidades com a finalidade de conter tais práticas que ensejam em vários prejuízos para esses entes. Entretanto, o CPOM ao invés de ser benéfico para o sistema tributário tornou-se um instrumento inconstitucional que desrespeita as premissas da Constituição Federal de 1988 e cria um sistema arbitrário e penoso de tributação ao contribuinte. Neste sentido, a presente obra tem por finalidade questionar a obrigatoriedade dos Cadastros de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) estabelecidos por diversos Municípios em todo o país. Sendo a principal finalidade enfatizar a proteção constitucional sobre as relações tributárias, buscando evidenciar a supremacia da Constituição Federal sobre normas infraconstitucionais no que tange ao Direito Tributário nacional.

Palavras – chave: Tributário. Constitucional. ISS. CPOM. Guerra Fiscal.

Sumário: 1. INTRODUÇÃO 2. ORIGEM DO CPOM 3. A PROBLEMÁTICA DO CPOM 4. CPOM: INSTRUMENTO INCONSTITUCIONAL 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 6. REFERÊNCIAS

1INTRODUÇÃO

A presente obra tem por finalidade questionar a obrigatoriedade dos Cadastros de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) estabelecidos por diversos Municípios em todo o país, analisando se este instrumento sofre de vícios de inconstitucionalidade.

Para que seja alcançado tal objeto, primeiramente serão verificados os motivos determinantes que deram origem ao CPOM junto com a especificação de suas características.

Logo após, é a vez de analisar os conjuntos de problemas em torno desse instrumento, sendo, todavia, necessário antes adentrar nas premissas do Imposto

¹ Acadêmico do curso de Direito do Centro Universitário Internacional – UNINTER. E-mail: ernandes@maisongestao.com.br

sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), especificando a competência constitucional dos Municípios e do Distrito Federal para instituí-lo, bem como observar seu fato gerador e outras premissas.

A partir disso, serão analisadas as particularidades do CPOM com a finalidade de identificar possíveis vícios de inconstitucionalidade. No mesmo sentido, será abordada a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 1167509 – SP que declarou a inconstitucionalidade da obrigatoriedade do referido cadastro.

No último tópico do presente trabalho, será feita uma discussão sobre os vícios de inconstitucionalidade que o CPOM sofre, abordando tal assunto juntamente com doutrinas especializadas e a legislação. Sendo a principal finalidade enfatizar a proteção constitucional sobre as relações tributárias, buscando evidenciar a supremacia da Constituição Federal sobre normas infraconstitucionais no que tange ao Direito Tributário nacional.

2 ORIGEM DO CPOM

A criação do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) está integralmente relacionada com a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios. De acordo com Ives Gandra da Silva MARTINS e Marcos CINTRA, os conflitos municipais originaram-se nas divergentes interpretações do termo “estabelecimento prestador” previsto desde o Decreto Lei nº 406/1968 e consagrado atualmente na Lei Complementar nº 116/2003 que dispõe sobre o ISS².

Isto pois, o art. 12 do referido Decreto previa que: “*Considera-se local a prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; (...)*”. Assim, segundo os autores, havia a interpretação de que o estabelecimento prestador era a sede, matriz ou escritório central da empresa prestadora do serviço.

Diante disso, vários Municípios, com o objetivo de atrair empresas e investimentos, definiram alíquotas reduzidas ou ofereceram redução na base de cálculo para a tributação do tributo, desde que o prestador transferisse sua sede/ estabelecimento para aquela cidade, promovendo, assim, a fuga de prestadores

² MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. **ISS: campo de batalha da guerra fiscal**. FGV EESP – Artigos, 2006, n.p. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14623>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

de serviços dos grandes Municípios³.

Consequentemente, criou-se diversas operações fraudulentas feitas por empresas com a finalidade de pagar alíquotas menores, conforme explica Fernando Dias Fleury CURADO e Robinson Sakiyama BARREIRINHAS⁴:

(...) espalharam-se pelo País verdadeiras operações fraudulentas, pelas quais se criavam estabelecimentos “fictícios”, com o intuito de que os serviços fossem gravados por alíquotas dez ou quinze vezes menores do que aquelas praticadas normalmente. Assim, mesmo empresas situadas de fato em grandes centros declaravam ao fisco estabelecimentos prestadores “de fato inexistentes”, apenas formalmente registrados, dando origem a uma guerra jurídica levada aos tribunais.

Para tentar solucionar tais problemas, entrou em vigência a Emenda Constitucional nº 37/2002 que alterou a redação do art. 88 do ADCT para determinar que a alíquota mínima para o ISS seja de dois por cento, bem como a Lei Complementar nº 116/2003 que atualizou a legislação e a regulamentação do ISS de forma ordenada.

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º, manteve as prerrogativas do Decreto Lei nº 406/1968 sobre o local de incidência do ISS (o Município onde se encontra o estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador), mas também elencou diversas exceções (exatamente vinte e cinco incisos) a fim de dirimir o vários conflitos em relação à competência. Além disso, colocou um fim nas interpretações sobre o termo “estabelecimento prestador”, positivando em seu art. 4º os seguinte texto:

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.

Apesar dessas novas disposições legislativas, criaram-se duas novas situações. A primeira refere-se a alguns Municípios que continuaram a instituir alíquotas menores do que dois por cento, agindo, assim, de forma ilegal. Enquanto que a segunda está ligada às empresas, as quais mediante fraude instalavam-se

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. **ISS: campo de batalha da guerra fiscal**. FGV EESP – Artigos, 2006, n.p. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14623>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

⁴ CURADO, F. D. F.; BARREIRINHAS, R. S. **Manual do ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011, p. 100.

apenas “no papel” em paraísos fiscais, ou seja, criavam uma “sede de fachada” com endereço formal, mas sem possuir um local de fato do estabelecimento prestador⁵.

Tais situações evidenciam a evasão fiscal. Embora a relevante discussão sobre o tema, a maioria da doutrina entende que evasão fiscal é a utilização de práticas ilícitas e frontalmente contrárias ao ordenamento jurídico, com o cometimento de crimes e infrações administrativas, objetivando evitar, reduzir ou postergar a incidência de tributos⁶.

Por intermédio de tais considerações, a Câmara Municipal de São Paulo propôs em pauta no ano de 2005 a aprovação do Projeto de Lei nº 220/2005, o qual determinava que empresas que prestam serviços em um Município diverso daquele que está registrada devem fazer um cadastro prévio nessa outra cidade e comprovar que possuem um estabelecimento. Caso a empresa não esteja cadastrada, o tomador do serviço (seu cliente) é obrigado a fazer a retenção do ISS.

A justificativa para a introdução do então chamado Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM) no Município de São Paulo se deu da seguinte forma⁷:

A medida tem por finalidade resguardar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município de São Paulo da concorrência predatória de empresas que, embora nele efetivamente operem, simulam seu estabelecimento em municípios onde as alíquotas do imposto são inferiores àquelas vigentes na nossa Cidade, com o claro objetivo de sonegar o pagamento do tributo. Nesse sentido, a exigência de prévio cadastramento perante a Secretaria Municipal de Finanças, como ora proposto, possibilitará a identificação de empresas nessa situação, evitando, assim, a continuidade dessa prática extremamente danosa para o Tesouro Municipal, na medida em que se perde anualmente cerca de R\$ 100 milhões, com evidentes reflexos na execução dos programas sociais direcionados à população paulistana. Ainda de acordo com a alteração proposta, caberá aos tomadores de serviços estabelecidos no

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. **ISS: campo de batalha da guerra fiscal**. FGV EESP – Artigos, 2006, n.p. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14623>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 216. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/pageid/3>>. Acessado em: 06 de junho de 2021.

⁷ CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. **Projeto de Lei nº 220/2005. Introduz modificações no art. 9º e acrescenta o art. 9º-A à Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS; confere nova redação ao art. 20 da Lei nº 10.182, de 30 de outubro de 1986**. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/cgi-bin/wxis.bin/iah/scripts/?IsisScript=iah.xis&lang=pt&format=detalhado.pft&base=proje&form=A&nextAction=search&indexSearch=^nTw^ITodos%20os%20campos&exprSearch=P=PL2202005>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

Município de São Paulo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, no caso de empresas estabelecidas em outros municípios que não estejam regularmente cadastradas na Secretaria Municipal de Finanças.

Diante disso, nasceu a Lei Municipal nº 14.042, de 30 de agosto de 2005, do Município de São Paulo, que deu origem ao CPOM com todas as suas prerrogativas. Acrescentando, além de outros dispositivos, o artigo 9-A à Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que regulamenta o ISSQN no Município, o qual promoveria eficiência na fiscalização e, conseqüentemente, na arrecadação do tributo:

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

(...)

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

Do exposto, verifica-se que o CPOM foi aderido por diversos Municípios brasileiros, a fim de combater os atos de evasão fiscal praticados por diversos contribuintes. Entretanto, este instrumento ao invés de acrescentar no sistema tributário e econômico acabou interferindo negativamente no mercado comercial, bem como se disvirtuou das disposições da Constituição Federal, conforme será demonstrado adiante.

3 A PROBLEMÁTICA DO CPOM

O CPOM está ligado ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que está positivado no art. 156, III e §3º, da Constituição Federal, alterado pelas EC nº 3/93 e nº 37/2002. Segundo a Carta Magna, a competência para instituí-lo cabe aos Municípios e ao Distrito Federal, os quais devem regulamentá-lo mediante lei complementar quando: fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e

revogados.

No mesmo sentido, o legislador constituinte atribuiu certa limitação específica à competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir o ISS, no que tange a serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Em outras palavras, o ISS incidirá somente naqueles serviços que não são abrangidos pelo ICMS de competência do Estados.

A regulamentação do ISS e a definição das atividades a ele submetidas - conforme já mencionado - se encontram na Lei Complementar nº 116/03, sendo que antes de 2003 tinha vigência no país o Decreto-Lei nº 406/68, o qual teve diversas vezes seu texto alterado, sendo totalmente revogado (exceto o art. 9º e seus parágrafos) por esta nova lei complementar. Sendo logo no art. 1º da presente lei reforçado a competência para instituir o ISS, bem como seu fato gerador:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Deste dispositivo destaca-se uma observação importante como a especificação de uma tributação *numerus clausus*. Isto quer dizer que o fato gerador apenas ocorrerá quando a prestação de serviços estiver descrita de forma taxativa na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03⁸.

Denota-se que a incidência do fato gerador no ISS ocorre no momento da efetiva prestação do serviço sendo devido pelo local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no domicílio do prestador, conforme se extrai do texto do art. 3º da Lei nº 116/03.

O presente imposto municipal será devido, em regra, pelo estabelecimento prestador quando houver a incidência do fato gerador mediante a prestação de serviço pertinente à lista de serviços trazida pela legislação supracitada. Portanto, cabe fortalecer a ideia de que o ISS, salvo algumas exceções, é devido onde a empresa está estabelecida.

Dessa forma, a falta do cadastro (CPOM) pela empresa prestadora do serviço tem por principal consequência a bitributação deste imposto, ou seja, o ISS será pago para o Município onde a empresa está registrada e para o outro Município onde ela prestou o serviço. Ademais, observa-se uma atribuição de ônus

⁸ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 47. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml\]!/4/2/2/1:67\[er%20%2Cmei\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml]!/4/2/2/1:67[er%20%2Cmei])>. Acessado em: 27 de agosto de 2021.

às pessoas jurídicas estabelecidas em outras cidades, a quais ficam obrigadas a cumprirem o cadastro para não sofrer penalidades.

Além do encargo às empresas, percebe-se que a obrigatoriedade deste cadastro fere alguns preceitos constitucionais. Nesse sentido, o Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo, mediante o controle difuso de constitucionalidade, discutiu a inconstitucionalidade da Lei nº 13.701/2003 do Município de São Paulo, especificamente no art. 9º-A, caput e §2º, com a redação decorrente da Lei nº 14.042/2005, que instituiu a obrigação do CPOM naquela cidade.

Assim, por meio do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.167.509 – SP perante o Supremo Tribunal Federal, discutiu-se a inconstitucionalidade desse instrumento utilizado por muitos Municípios para punir empresas de outras cidades que não realizaram o cadastro.

A argumentação em volta da inconstitucionalidade do CPOM utilizada no referido recurso é principalmente fundamentada no princípio da territorialidade, visto que o Município de São Paulo não teria competência para impor uma obrigação a empresas sediadas fora dos seus limites territoriais. Por mais, foram utilizados argumentos que demonstram infrações à Lei Complementar 116/03, ao Código Tributário Nacional e à Constituição Federal.

Como esperado, em recente acórdão do referido recurso, o Supremo Tribunal Federal foi adepto ao entendimento de que o CPOM é incompatível com a Constituição Federal decidindo e fixando a seguinte tese⁹:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.020 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar incompatível com a Constituição Federal a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração local, instituída pelo Município de São Paulo em desfavor de prestadores de serviços estabelecidos fora da respectiva área, imputada ao tomador a retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória, assentada a inconstitucionalidade do artigo 9º, cabeça e § 2º, da Lei nº 13.701/2003, com a redação decorrente da Lei nº 14.042/2001, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia e Dias Toffoli. Foi fixada a seguinte tese: "É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços

⁹ Supremo Tribunal de Federal. **Consulta Processual RE 1167509 – SP**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>>. Acessado em 05 de junho de 2021.

não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória". Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021.

Em que pese o trânsito em julgado desde 7 de junho de 2021, ainda não houve uma movimentação pelas autoridades governamentais, principalmente da cidade de São Paulo (submetida a cumprir a referida decisão), para interromper a prática indevida de obrigação do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios.

Diante disso, cabe analisar adiante os pontos inconstitucionais do CPOM para demonstrar sua incompatibilidade com a ordem constitucional, conforme o próprio entendimento consolidado pela Suprema Corte do Brasil.

4 CPOM: INSTRUMENTO INCONSTITUCIONAL

O CPOM é um instrumento proveniente de um sistema tributário complexo que abre margem para atos normativos cobertos de inconstitucionalidades que interferem negativamente na vida dos contribuintes, impedindo o crescimento e desenvolvimento dos pequenos negócios espalhados pelo país.

Nesse sentido, insignes são as palavras de Zelmo DENARI ao criticar o sistema tributário brasileiro¹⁰:

Não bastassem as normas e os princípios tributários constitucionais, que vinculam os legisladores na elaboração da normatização jurídica federal, estadual e municipal, ainda estão vigentes, além do CTN, Lei nº 5.172, de 25-10-1966, muitas outras Leis Complementares que devem também ser observadas da mesma forma que a Constituição Federal.

Quanto aos tributos cobrados no país, não basta examinar o capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição, onde estão discriminados os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para conhecê-los em sua integridade. (...)

Trata-se, sem dúvida alguma, de um sistema extremamente complexo, que necessita de urgente reforma. Ademais, como os tributos constituem fonte permanente de recursos financeiros para os entes públicos, não raro são instituídos ou majorados, mediante atos normativos eivados de ilegalidade ou inconstitucionalidade, circunstâncias estas que reclamam constante vigilância dos contribuintes.

¹⁰ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008, p. 47. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/pageid/4>>. Acessado em: 08 de outubro de 2021.

A obrigação do Cadastro de Prestadores de Outros Municípios sob pena do valor do tributo ficar retido pelo tomador do serviço ao invés de ser repassado para o estabelecimento prestador do serviço, provocando, assim, um duplo pagamento do imposto, visto que será pago ao Município onde está localizado o tomador do serviço e também pelo Município em que se encontra o estabelecimento prestador do serviço, implica em uma situação ilegal chamada de bitributação.

Deve-se atentar a diferença entre os fenômenos da bitributação e do *bis in idem*, segundo Leandro PAULSEN quando apenas um único ente federativo estipula uma dupla tributação sobre o mesmo fato gerador está incorrendo no *bis in idem*, diferente da bitributação que é a ocorrência de dois entes políticos estabelecerem uma tributação sobre o mesmo fato gerador¹¹.

Da mesma forma, significativos são os ensinamentos de Regina Helena COSTA sobre o assunto¹²:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Já o *bis in idem* é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição. Por exemplo, o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência do Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL, ambos tributos de competência da União.

A Constituição prevê vedações à bitributação e ao *bis in idem* quando se observa as competências tributárias privativas de cada ente da federação no tocante aos impostos. A Carta Política, nos dizeres de Kihoshi HARADA (2014, p. 5), para evitar conflitos e a ocorrência da bitributação diante da essência dos impostos que provêm do poder de império do Estado, outorgou em seus artigos 153, 155 e 156 a competência tributária privativa de cada ente federativo com a

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 107. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/pageid/3>>. Acessado em: 05 de outubro de 2021.

¹² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 82. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/pageid/3>>. Acessado em: 06 de outubro de 2021.

principal finalidade de limitar este poder imperial estatal¹³.

Entretanto, ao analisar as premissas do CPOM logo percebe-se a violação dessa outorga constitucional, tendo em vista que um Município ultrapassa a competência do outro para receber um tributo que não lhe é devido. Isto equivale a dizer equivocadamente que inexistente o princípio da territorialidade no ordenamento jurídico brasileiro.

O princípio da territorialidade exprime a ideia espacial do tributo, em que delimita o alcance geográfico que cada ente federativo possui no poder de tributar, ou seja, a lei tributária apenas tem abrangência nos limites territoriais do ente tributante¹⁴.

Trata-se, portanto, de um princípio basilar do ordenamento jurídico brasileiro que permite o exercício autônomo do poderio tributário ao ente outorgado constitucionalmente e ao mesmo tempo impede a intervenção de outro ente federativo na esfera de competência daquele. A essência deste princípio é dar subsistência aos entes federativos como entidades tributantes, evitando a invasão nas esferas de competência e impossibilitando uma bitributação sobre o contribuinte¹⁵.

Ao criar uma legislação que obriga um cadastro sob pena de retenção do tributo, os Municípios estão violando expressamente a previsão estabelecida no art. 30, I, da CF, que determina que o Município somente tem competência para legislar sobre interesse local. Isto pois, a obrigação do CPOM ultrapassa os limites territoriais de um Município.

Por mais, percebe-se que as legislações municipais que instituíram o CPOM ferem expressamente o princípio da legalidade e isonomia, visto que descumprem previsões constitucionais, bem como criam um sistema tributário

¹³ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 5. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522492503/pageid/4>>. Acessado em: 27 de outubro de 2021.

¹⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 96. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988258/epubcfi/6/10%5B%3Bvnd.vst.ioref%3Dhtml4%5D!/4/8/2%400:0>>. Acessado em: 10 de outubro de 2021.

¹⁵ LAKS, Larissa. **O princípio da territorialidade tributária e o debate acerca da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza nas importações de serviços**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 129/2016 | p. 121 - 140 | Jul - Ago / 2016 | DTR\2016\22236, p. 4. Disponível em: <<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000017bd1fb82a78f7c1158&docguid=l1daf21e05ac611e696c6010000000000&hitguid=l1daf21e05ac611e696c6010000000000&spos=2&epos=2&td=607&context=12&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acessado em 10 de outubro de 2021.

mais oneroso às empresas que prestam serviços para os Municípios que estabelecem este tipo de normatização.

O art. 152 da CF determina o seguinte: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Tal dispositivo apresenta o princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, trata-se de uma derivação do princípio da isonomia¹⁶.

Resta evidente a violação deste dispositivo constitucional que expressa o princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, haja vista a discriminação sobre o fato do serviço prestado ter procedência de outros Municípios pela imposição do CPOM.

Outrossim, é possível verificar que o CPOM também afronta disposições positivadas na Lei Complementar nº 116/03. Pois, de acordo com o art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador do serviço e não no Município do tomador desse serviço como tenta impor as legislações que preveem a obrigação do CPOM quando não efetuado tal cadastro.

A estrutura desse dispositivo além de manter as previsões do Decreto-Lei nº 406/68 no que se refere ao local de incidência do tributo, expandiu as exceções à regra geral, dispondo-as em seus incisos. Dessa forma, a Lei Complementar 116/03 teve o objetivo de acabar com as divergências entre os Municípios acerca da competência para exigir o ISSQN, adequando-se ao entendimento firmado pelo STJ¹⁷.

Para tanto, é de extrema relevância citar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, nos seguintes termos:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1575759 - PR (2019/0261192-4)
DECISÃO Trata-se de agravo do MUNICÍPIO DE CURITIBA que objetiva
admissão de recurso especial interposto contra acórdão do TJPR assim
ementado: APELAÇÃO CÍVEL. DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO.
ISSQN. SERVIÇO DE ADVOCACIA PRESTADO POR EMPRESA
SEDIADA EM PORTO ALEGRE/RS PARA TOMADOR SITUADO EM
CURITIBA/PR. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO CAPUT DO
ART. 3º DA LC 116/03. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DO

¹⁶ BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Coordenadores científicos: Paulo Bonavides, Jorge Miranda, Walber de Moura Agra; coordenadores editoriais: Francisco Bilac Pinto Filho, Otávio Luiz Rodrigues Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1839. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/978-85-309-3831-4/pageid/5>>. Acessado em: 10 de outubro de 2021.

¹⁷ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 100 a 103. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml\]/4/2/2/1:67\[er%20%2Cmei\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml]/4/2/2/1:67[er%20%2Cmei])>. Acessado em: 27 de outubro de 2021.

ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RETENÇÃO DE VALORES NO MUNICÍPIO DO TOMADOR FACE OS ARTS. 8º, XIII, §6º, DA LCM 40/01 E ARTS. 1º E 6º DO DEC.MUN. 1.676/11. PRESTADOR DE SERVIÇO NÃO CADASTRADO NO CPOM. INDIFERENÇA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DEFINIDA POR LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. LEGITIMIDADE ATIVA. COMPROVADA. RESTITUIÇÃO DE VALORES. DEVIDA, SOB PENA DE ENRIQUECIMENTO ILÍCITO, BITRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE. VALORES QUE DEVERÃO SER APURADOS EM LIQUIDAÇÃO POR ARBITRAMENTO. SENTENÇA ILIQUIDA. REEXAME NECESSÁRIO. CONHECIDO DE OFÍCIO. VERBA HONORÁRIA SUCUMBENCIAL. FIXAÇÃO POSTERGADA PARA A LIQUIDAÇÃO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. CITAÇÃO. INDEXADOR. ART. 1º-F DA LEI 9494/97, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.960/09. APELO PROVIDO EM PARTE. SENTENÇA, NO MAIS, PARCIALMENTE REFORMADA EM REEXAME NECESSÁRIO, CONHECIDO DE OFÍCIO. (...)
(STJ – AREsp: 1575759 PR 2019/0261192-4, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, data da publicação: DJ 15/09/2021)

Portanto, o atual art. 3º conjuntamente com o art. 4º ambos da Lei Complementar 116/03 não abrem margem para interpretações além do que seus textos estabelecem, sendo o CPOM um instrumento que viola tais dispositivos.

Diante disso, por meio da presente discussão não restam dúvidas quanto à inconstitucionalidade da obrigatoriedade do CPOM pelos Municípios, tendo em vista que é uma prática ofensiva a parâmetros constitucionais e infraconstitucionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente obra buscou observar as características dos Cadastros de Prestadores de Outros Municípios para compreender se sua obrigatoriedade realmente violava preceitos constitucionais e infraconstitucionais, conforme foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.167.509 – SP.

Para tanto, a análise dos motivos históricos determinantes para a criação de tal instrumento demonstram que, apesar de práticas de evasão fiscal que culminaram em uma guerra fiscal, os entes federativos não podem se utilizar de suas prerrogativas e da situação precária do sistema tributário brasileiro para criar uma obrigação cadastral totalmente desproporcional e inconstitucional.

É inadmissível e inconcebível admitir um instrumento como o CPOM na ordem normativa, visto que fere princípios e dispositivos legais essenciais à justiça nas relações tributárias, os quais permitem um crescimento proporcional dos contribuintes e ao mesmo tempo garante a existência do Estado por meio da adequada arrecadação de valores dentro da limitação de cada ente federativo.

As simples constatações de invasões de competências tributárias devem

ser vistas com olhos atentos pela sociedade, a fim de evitar verdadeiras inconstitucionalidades e inseguranças jurídicas. O fato da obrigatoriedade de o CPOM ferir o princípio da territorialidade e da legalidade, impondo uma bitributação aos contribuintes, evidencia sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Diante de todo o exposto, a presente discussão se demonstra firmemente contrária ao CPOM, visto que a obrigatoriedade desse cadastro ofende as premissas constitucionais e infraconstitucionais acima mencionadas. Sendo de extrema urgência a obediência à decisão do STF, que declarou inconstitucional o CPOM, por parte dos Municípios, a fim de que retirem imediatamente tal obrigatoriedade cadastral.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988258/epubcfi/6/10%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4%5D!/4/8/2%400:0>>. Acessado em: 10 de outubro de 2021.

BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Coordenadores científicos: Paulo Bonavides, Jorge Miranda, Walber de Moura Agra; coordenadores editoriais: Francisco Bilac Pinto Filho, Otávio Luiz Rodrigues Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/978-85-309-3831-4/pageid/5>>. Acessado em: 10 de outubro de 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em: 05 de junho de 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em: 10 de julho de 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acessado em: 05 de junho de 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acessado em: 13 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acessado em: 05 de junho de 2021.

CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO. **Projeto de Lei nº 220/2005. Introduz modificações no art. 9º e acrescenta o art. 9º-A à Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS; confere nova redação ao art. 20 da Lei nº 10.182, de 30 de outubro de 1986**. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/cgi-bin/wxis/bin/iah/scripts/?IsisScript=iah.xis&lang=pt&format=detalhado.pft&base=proje&form=A&nextAction=search&indexSearch=^nTw^ITodos%20os%20campos&exprSearch=P=PL2202005>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/pageid/3>>. Acessado em: 06 de outubro de 2021.

CURADO, F. D. F.; BARREIRINHAS, R. S. **Manual do ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/pageid/4>>. Acessado em: 08 de outubro de 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522492503/pageid/4>>. Acessado em: 27 de outubro de 2021.

LAKS, Larissa. **o princípio da territorialidade tributária e o debate acerca da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza nas importações de serviços**. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 129/2016 | p. 121 - 140 | Jul - Ago / 2016 | DTR\2016\22236. Disponível em: <<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&sruid=i0ad6adc50000017bd1fb82a78f7c1158&docguid=l1daf21e05ac611e696c6010000000000&hitguid=l1daf21e05ac611e696c6010000000000&spos=2&epos=2&td=607&context=12&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acessado em 10 de outubro de 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. **ISS: campo de batalha da guerra fiscal**. FGV EESP – Artigos, 2006. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14623>>. Acessado em: 09 de setembro de 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/pageid/3>>. Acessado em: 05 de outubro de 2021.

PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar Augusto Leite. **ISS: CF e LC 116 comentadas**. São Paulo: Saraiva, 2021. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml\]!/4/2/2/2/1:67\[er%20%2Cmei\]>](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555590876/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml]!/4/2/2/2/1:67[er%20%2Cmei]>)>. Acessado em: 27 de outubro de 2021.

SÃO PAULO. **Lei nº 14.042, de 30 de agosto de 2005**. São Paulo, 2005. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14042-2005.pdf>>. Acessado em: 15 de agosto de 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Consulta Processual AREsp: 1575759 – PR.** Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1575759&b=DTXT&p=true>>. Acessado em: 27 de outubro de 2021.

SUPREMO TRIBUNAL DE FEDERAL. **Consulta Processual RE 1167509 – SP.** Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>>. Acessado em 05 de junho de 2021.