

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

LEANDRO LUIZ SOARES SERRANO

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (INSCRIÇÕES E CADASTRAMENTOS) DE EMPRESAS – INOBSERVÂNCIA – PENALIDADES – MULTA PECUNIÁRIA E CRIME!

1. O presente tema foi escolhido propositadamente pois, ao que parece, muitos desconhecem que as obrigações de inscrição, cadastramento, etc., ou mesmo sua implementação, inserem-se num contexto legal cujas exigências são tão sérias por suas conseqüências jurídicas que ao particular sobra muito pouco espaço para exercer opções que se distanciem da realidade dos fatos, os quais, efetivamente, vinculam tal obrigação legal.
2. As obrigações tributárias, como se sabe, dividem-se em principais (pagar tributo) e acessórias (tudo o que ao fisco permita fiscalizar o contribuinte e o produto ou serviço que produz, comercializa ou presta) ¹.
3. A obrigatoriedade de cadastramento naturalmente não é ato circunscrito ao Direito Tributário. No Direito Societário esse dever se impõe e se faz presente no ato de constituição da empresa (v. g., CNAE).
4. No Direito do Trabalho é também obrigatório o enquadramento da empresa e de seus empregados nos Sindicatos patronal e dos trabalhadores, sendo certo que a associação sindical é determinada pela categoria econômica (CLT, art. 511 e §§), caracterizando prerrogativa dos sindicatos impor contribuições a todos aqueles que participam das categorias econômicas (CLT, art. 513, "e" c/c art. 570), conferida investida sindical à associação profissional mais representativa (CLT, art. 519).
5. Os empregadores ficam obrigados a descontar da folha de salários de seus empregados a contribuição sindical (CLT, arts. 578 a 580 e 582), sob pena de o Sindi-

¹ CTN, art. 113: "A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - 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.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

- cato beneficiário intitular-se a exigir-la em Ação de Execução proposta contra a empresa (CLT, art. 606).
6. A submissão da empresa a dado sindicato é determinada pela atividade constante de seu contrato ou estatuto, à qual se vincula, bem como seus empregados, em razão da representação econômica preponderante.
 7. No Direito Previdenciário há obrigatoriedade de enquadramento da empresa e de seus empregados (INSS e PIS).
 8. Não olvidando da obrigatoriedade de registro no FGTS, junto à Caixa Econômica Federal, no Corpo de Bombeiros, Cetesb, etc., etc. Inclusive, sendo o caso, nos órgãos de classe que fiscalizam as atividades do empreendimento (Conselhos Regionais, etc.).
 9. Ainda no Direito Tributário, conforme o ramo de atividade escolhido há obrigatoriedade de cadastramento como contribuinte do IPI (se industrializar), do ICMS (se comercializar), e do ISS (se prestar serviços) — conforme o caso, em todos esses, simultaneamente!!!
 10. Mas o que determina e vincula, afinal, as inscrições e cadastramentos? Disporia a empresa de total liberdade na escolha de seu próprio enquadramento (CNAE, sindicato patronal), de seus empregados (sindicato dos empregados), classificação fiscal, dentre outros?
 11. Ou, pelo contrário, seria tal escolha invariavelmente ditada pela mais aproximada e fiel adequação da realidade dos fatos — conduzidos debaixo do negócio empresarial para o qual constituída, com ou sem fins econômicos —, à previsão legal?
 12. Seria lícito admitir que o enquadramento se fundasse na vantagem expressa na menor alíquota, no menor custo?
 13. Em suma: dispõe o contribuinte ou empresário de espaço para optar, ao seu talante, por enquadramento diverso daquele que real e efetivamente traduz a atividade que explora? — frise-se, com ou sem fim econômico!?
 14. A questão que se põe a exame é: qual o risco de um enquadramento ou de uma classificação fiscal incorreto? — alertando para a irrelevância da presença, ou não,

do elemento "intenção" (dolo) para efeito de penalidade que se exterioriza em obrigação pecuniária! O elemento dolo tem relevância apenas para a penalidade de natureza criminal.

15. Tome-se o seguinte exemplo: o contrato ou estatuto social prevê um dado objetivo social e, para efeito de enquadramento no ISS adota-se como prática atividade diversa. Há, nesse caso, evidente risco de autuação fiscal acompanhada da determinação de desenquadramento ou obrigatoriedade de reenquadramento em outra atividade! E há risco penal!
16. Deveras, a atividade objeto da exploração em torno da qual gira o negócio deve estar sempre expressamente prevista no Contrato ou no Estatuto Social (Código Civil, art. 968, IV e 997, II) ^{2 e 3}. Esta a regra básica!
17. Lembrando, ademais, que a partir do novo Código Civil a denominação da sociedade deve designar o objeto de sua exploração (CC, art. 1158, § 2º). Assim como a inscrição do nome empresarial poderá ser cancelada a requerimento de qualquer interessado quando cessar o exercício da atividade para que foi adotado (CC, art. 1168).
18. É aí que reside o aspecto central em torno do qual giram os presentes comentários: fundamentalmente, o objetivo social determina o enquadramento. O empresário não precisa estabelecer à guisa de objeto da sociedade aquilo que pressupõe ser necessário apenas no futuro! Mais: não apenas não precisa como, sobretudo, não deve, pois assim procedendo estará vinculando a sociedade às inscrições, enquadramentos, sobretudo sujeitando-a à fiscalização e multa em razão daquilo que, livremente, escolheu como objeto da exploração negocial.
19. Basta prever exatamente aquilo que efetivamente constituirá o cerne da exploração negocial. Nem mais, nem menos! Se preciso, que no futuro promova as adaptações que julgar necessárias em razão da ampliação, redução, ou alteração do seu negócio originariamente concebido!
20. Qual a importância destes comentários? Ora, total na medida em que é impera-

² "Art. 968 - A inscrição do empresário far-se-á mediante requerimento que contenha:
(...).

IV - o objeto (...) da empresa."

³ "Art. 997 - A sociedade constitui-se mediante contrato escrito (...) que mencionará:

(...)

II - (...) objeto (...)."

tivo restar pacificado no entendimento, quer dos empresários, sócios, administradores, contadores, etc., que as inscrições, os enquadramentos a serem feitos nos órgãos fiscalizadores não se sujeitam à livre e momentânea conveniência!

21. Os enquadramentos são muitas vezes eleitos com base nos custos que deles advêm. Principalmente na área tributária. Mas não apenas. O capital social, por exemplo, é determinado com a atenção posta no custo da contribuição sindical atribuível e exigível da empresa, não no montante da obrigação social que visa jurídica e patrimonialmente garantir nos termos da legislação civil, tendo por parâmetro o objeto social ⁴.
22. Os efeitos das distorções nessas inscrições e enquadramentos — entenda-se por distorções qualquer incompatibilidade, voluntária ou não, entre as atividades exploradas e as inscrições efetivamente implementadas —, muitas vezes resultam em penalidade de natureza patrimonial (multa). Mas vamos aqui também tratar de natureza criminal.
23. Recentemente veio a público (FOLHA DE SÃO PAULO, 18.11.07, p. B1) matéria sob o título “Receita faz operação contra fraudes no IPI”. Dava conta de que no dia seguinte 30 indústrias de grande porte do município de São Paulo — dos setores de auto-peças, resinas, embalagens plásticas, máquinas para uso industrial, tintas e vernizes, papel, perfumaria e cosméticos, metalurgia de alumínio, indústria cacauieira, veículos automotores — seriam alvo de fiscalização da Receita (Operação denominada “Revolução Industrial”), deflagrada por suspeita de fraude no IPI, entre os anos de 2002 e 2005, cuja previsão de autuações somava algo da ordem de R\$ 1,5 bilhão!
24. As indústrias supostamente adotavam práticas ilícitas com o objetivo de driblar o pagamento do IPI, como erro — suspeito de ser proposital — na classificação de produtos, cujas alíquotas tendem sempre a ser inferiores àquelas efetivamente devidas em função do gênero e espécie do produto. Aduzia a matéria: *“Se a indústria fabrica um produto classificado na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) com alíquota*

⁴ Tanto assim que o capital social poderá ser reduzido se excessivo em relação ao objeto social (CC, art. 1082, II). E, visando assegurar os direitos dos credores, dispõem os §§ do art. 1084 do CC que o credor quirografário poderá opor-se à redução do capital social:

“§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembléia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.”

de 20%, escolhe outra forma de classificá-lo para reduzir o imposto a pagar. Opta, por exemplo, por uma alíquota de 5%”.

25. Se no caso do IPI, objeto da fiscalização citada — ou mesmo ICMS — por sua característica não-cumulativa o imposto pago na aquisição dos insumos é via-de-regra recuperado através do preço de venda, qual a justificativa para o “erro” na classificação tarifária e, por conseguinte na determinação da alíquota, quase sempre para baixo? — perguntar-se-ia!
26. Ora, muitas empresas contratam especialistas apenas para auditar seus tributos, com duplo objetivo: **a)** detectar se vêm calculando e recolhendo mais que o devido, caso em que supostamente há direito de crédito passível de restituição ou compensação (em relação ao passado, últimos cinco anos) e; **b)** nesse caso, se há possibilidade de redução de seus encargos tributários (em relação ao futuro).
27. Os “custos tributários” que venham a ser reduzidos traduzem-se, em última análise, em ganho passível de ser repassado para o preço final maximizando a base de clientes ou, ainda, apropriado pela empresa, recrudescendo sua margem de lucro!
28. A matéria divulgada indicava que os sócios, gerentes e proprietários das indústrias fiscalizadas poderiam ser considerados responsáveis solidários se confirmado o ilícito. E se os auditores no curso de seus trabalhos apurassem indícios de fraude, remeteriam ao Ministério Público Federal as devidas representações fiscais para fins penais.
29. Neste passo, um esclarecimento: poderíamos eleger qualquer tributo ou contribuição para, aplicando exame mais detido, comprovar nossa tese. Escolhemos, por conveniência nossa, o ISS, especialmente a legislação tributária municipal paulistana. Mas as conclusões aqui extraídas são válidas para além de qualquer tributo ou contribuição.
30. No Poder Judiciário, vejam-se algumas decisões em tema de ISS (a natureza desses julgados autoriza extrapolar o alcance dos conceitos jurídicos neles adotados para qualquer tributo). Em tais julgados a habitualidade foi considerada relevante para efeito de enquadramento:

“Ação Ordinária. Anulação de lançamento de débito fiscal. ISS. Município

do Rio de Janeiro. (...). Para caracterizar o fato gerador da obrigação tributária (ISS) é necessário que haja atividade humana habitual com finalidade lucrativa.”⁵

.....
“Exercendo o contribuinte habitualmente serviços típicos de quem mantém armazém frigorífico em benefício de terceiros e visando a lucro - Atividade enquadrada no item (...) - Sendo tal operação inteiramente desvinculada, para efeitos fiscais, de venda do produto a ser estocado, sujeita-se à incidência do ISS.”⁶

31. Mas há decisões que desconsideraram a habitualidade como fator determinante da tributação:

“ISS – Intermediação de negócio – Atividade esporádica e acidental – Irrelevância – Tributo devido – Aplicação do art. 42 do Código Tributário de Piracicaba. Inexiste em qualquer dispositivo legal a afirmação de que deva ser usual a prática de atos de intermediação para que fique sujeito ao ISS o intermediário.”⁷

.....
“Imposto Sobre Serviços – Acondicionamento, congelamento e armazenamento de produtos sem habitualidade – Irrelevância – Sujeição ao tributo. Habitualidade não é requisito para legitimar exigência do ISS.”⁸

32. Outras decisões levaram em consideração o elemento intencional:

“Repetição do indébito – ISS – Lançamento por declaração do contribuinte - Erro de fato na inscrição no CCM – Dolo inexistente. Correção – Laudo pericial comprovando ser a autora sociedade prestadora de serviços profissionais de Arquitetura e Urbanismo – Tributo não incidente – Ação procedente.

Afastada a existência de dolo, se o lançamento tributário contiver erro de fato, tanto por culpa do contribuinte, como do próprio fisco, impõe-se que se proceda à sua revisão, ainda que o imposto já tenha sido pago, já que, em tal hipótese, não se pode falar em direito adquirido, muito menos em extinção da obrigação tributária.

Constatada pelo laudo pericial que a atividade exercida pela autora, desde sua constituição, está relacionada com seus objetivos sociais – Arquitetura e Urbanismo – sendo os serviços prestados intimamente ligados com estes ramos, admite-se a repetição do ISS indebitamente pago, por não incidir tal tributo na atividade desempenhada.”⁹

33. O que se extrai desses precedentes é o exercício da atividade comercial como elemento determinante para fim de enquadramento.

34. Impõe-se ter em mente, com muita clareza, que o erro do contribuinte no registro, enquadramento ou classificação não escusa a aplicação da penalidade (multa pecuniária)¹⁰. Mas é absolutamente relevante ter igualmente cristalino que a responsabilidade é pessoal do contribuinte quanto às infrações por ele cometidas, con-

⁵ 1º TACRJ – 6ª C – AC 48723, j. 16.6.87 – RT 626/180.

⁶ 1º TACSP – 6ª C – Ac 353.485, j. 8.4.86, RT 608/110.

⁷ 1º TACSP – 2ª C – AC 323.354, j. 17.10.84 – RT 592/102.

⁸ 1º TACSP – 6ª C – AC 305.705 (reexame), j. 30.8.83 – RT 586/125.

⁹ 1º TACSP – 2ª C – AC 351.430, j. 2.4.86, RT 607/97.

¹⁰ CTN, art. 136: *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

ceituadas na lei como crimes ou contravenções ¹¹.

35. Daí porque na retrocitada "Operação Revolução Industrial" é de ter-se por certa a remessa, ao Ministério Público, de representação fiscal para fins penais para abertura de processo criminal contra os sócios, gerentes, administradores e proprietários.
36. Retome-se o ISS do município de São Paulo. De regra a alíquota é de 5%. Mas alguns serviços são tributados à alíquota de 2%. É realmente tentador poder, presuntivamente, enquadrar a atividade exercida numa alíquota de 2%, mesmo sabendo-o arriscada por não traduzir, a atividade tributada a tal alíquota, a exata expressão daquela objeto do negócio tal qual previsto no contrato ou estatuto social.
37. A Lista de Serviços prevista na Lei Complementar 116/03 é incorporada pela legislação municipal paulistana (Portaria SF 14/04) e dividida por grupo de atividades ¹². Essas atividades nada mais são que desdobramentos (espécie) dos serviços previstos, genericamente, na LC 116/03.
38. A lista de serviços especificados (espécie) pela legislação municipal não pode contrariar, sobretudo não pode ampliar a lista anexa à LC 116/03. De modo que para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encon-

¹¹ CTN, art. 137: "A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas."

NOTAS:

a) As pessoas referidas no art. 134 do CTN são: pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico e comissário, tabeliães, escrivães e sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

b) Quanto ao dolo específico, tem a ver com a intenção do agente causador do dano, o elemento psíquico que o leva à prática do ato delituoso, a qual está normalmente associada a um fim específico, daí que os crimes para os quais se estabelece o dolo específico são tipificados com as conjunções: "para obter", "a fim de", "com o fim de", etc. É dizer, enquanto o dolo genérico é traduzido na simples vontade do autor de produzir o efeito lesivo ao bem jurídico, no dolo específico existe uma finalidade particular do autor, a qual é deduzida da própria forma de cometimento do ilícito (por exemplo, zona letal atingida, meio empregado, o tipo de homicídio. (mais sobre isto, vide Álvaro José Ferreira Mayrink da Costa, "Direito Penal, parte geral, 7ª ed., Forense, 2005, v. 2, p. 902).

¹² Grupo 1: Construção Civil; Grupo 2: Manutenção e Decoração de Imóveis; Grupo 3: Técnico-Científico; Grupo 4: Transporte Municipal; Grupo 5: Mercadologia e Comunicação; Grupo 6: Jurídicos, Econômicos e Técnico-Administrativos; Grupo 7: Saúde; Grupo 8: Educação; Grupo 9: Bancários, Financeiros e Securitários; Grupo 10: Representação; Grupo 11: Agenciamento, Corretagem e Intermediação; Grupo 12: Fotográficos, Cinematográficos, Reprográficos, Gráficos e Afins; Grupo 13: Turismo, Hospedagem, Eventos e Assemelhados; Grupo 14: Instalação, Colocação e Montagem de Bens; Grupo 15: Conservação, Limpeza e Reparação de Bens Móveis; Grupo 16: Guarda e Locação; Grupo 17: Diversões Públicas; Grupo 18: Higiene e Apresentação Pessoal; Grupo 19: Diversos.

trar correspondência com um dos itens da Lista Complementar já por não comportar, esta, analogia. Que a lista é exaustiva vem, desde há muito, decidindo o Judiciário, porquanto a analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (CTN, art. 108 c/c art. 97, I e III, CF, art. 5º, II e 151, I).

39. O enquadramento deve, pois, considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele.
40. Estabelecido isto, acaso não se encontrem expressas na Lista anexa à LC 116/03 todas as espécies de serviços prestados pelo contribuinte posto nesta encontrarem-se descritos em seu gênero, ao intérprete cabe extrair as suas espécies.
41. Seria a aplicação da denominação interpretação extensiva, por meio da qual possível definir se há incidência do ISS. Todavia, como na aplicação taxativa da lei descabe analogia ¹³ e bem assim sua co-irmã, a interpretação extensiva ¹⁴, não se trata tal adequação de licença nem para emprestar, analogamente, conceito ou entendimento já consagrado, tampouco para ampliar a previsão supra-legal (Lei Complementar). Trata-se, isto sim, de ato integrativo dos textos da legislação municipal com a legislação complementar. E isto é um dever do contribuinte na prática do enquadramento legal que realiza, pena de autuação!
42. Na lista municipal paulistana, abaixo, vê-se no Quadro I os serviços tributados por alíquota de 2%. E, no subseqüente (Quadro II) serviços tributados por alíquota de 5%. Chama-se a atenção para aqueles itens, destacados em "Notas" (Quadro II) – que são os mesmos itens do Quadro I –, também gravados por alíquota de 2%.
43. Como se disse atrás, é muito tentador adotar na Nota Fiscal, como serviço prestado, aquele onerado por alíquota mitigada de 2%, mesmo que a realidade dos fatos comprove ter sido prestado serviço enquadrado em alíquota de 5%!

¹³ Na interpretação analógica a analogia é forma de auto-integração da lei para suprir lacunas — também denominada integração analógica. Ante a lacuna legal, aplica-se na interpretação de uma norma, analogamente e por empréstimo, entendimento já assimilado e pacificado.

¹⁴ Na interpretação extensiva, a lei diz menos, todavia o intérprete diz mais do que a lei queria dizer (*"lex minus dixit quam voluit"*); o intérprete reconstrói a vontade da lei.

Alíquota de 2% QUADRO I	Alíquota de 2,5%
<p>a) item 4 da lista de serviços;</p> <p>b) item 5 da lista de serviços;</p> <p>c) subitens 1.04, 1.05, 2.01, 6.04, 8.01, 11.02, 11.03, 12.01, 12.03, 12.05, 13.04, 15.09, 17.05 e 17.09 da lista de serviços;</p> <p>b) subitem 7.10 da lista - apenas para os serviços relacionados à limpeza, manutenção e conservação de imóveis (inclusive fossas);</p> <p>c) subitem 10.01 da lista - apenas para os serviços relacionados à corretagem de seguros;</p> <p>d) subitem 12.07 da lista - apenas para os serviços relacionados a balé, danças, óperas, concertos e recitais;</p> <p>e) subitem 12.11 da lista - apenas para os serviços relacionados à venda de ingressos do Grande Prêmio Brasil de Fórmula 1;</p> <p>f) subitem 16.01 da lista - apenas para os serviços relacionados ao transporte público de passageiros realizado pela Companhia do Metropolitano de São Paulo - METRÔ, bem como aqueles relacionados ao transporte de escolares e transporte por táxi (inclusive frota);</p> <p>g) subitem 14.01 da lista - apenas para os serviços relacionados às atividades desenvolvidas por sapateiros remendões que trabalhem individualmente e por conta própria;</p> <p>h) subitens 7.10, 7.11, 11.02, 14.01, 14.09, 17.02 e 37.01 da lista - apenas para as atividades desenvolvidas pelas seguintes pessoas físicas não estabelecidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - desentupidor de esgotos e fossas; - faxineiro; - jardineiro; - guarda-noturno e vigilante; - afiador de utensílios domésticos; - afinador de instrumentos musicais; - engraxate; - alfaiate e costureiro; - datilógrafo; - músico; - artista circense. 	

QUADRO II		%
Descrição dos Serviços		01/01/07
1 - Serviços de informática e congêneres.		
1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.		5
1.02 - Programação.		5
1.03 - Processamento de dados e congêneres.		5
1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.		2
1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.		2
1.06 - Assessoria e consultoria em informática.		5
1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.		5
1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.		5
2 - Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.		
2.01 - Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.		2
3 - Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.		
4 - Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.		
4.01 - Medicina e biomedicina.		2
4.02 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.		2
4.03 - Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.		2
4.04 - Instrumentação cirúrgica.		2
4.05 - Acupuntura.		2
4.06 - Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.		2
4.07 - Serviços farmacêuticos.		2
4.08 - Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.		2
4.09 - Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.		2
4.10 - Nutrição.		2
4.11 - Obstetrícia.		2
4.12 - Odontologia.		2
4.13 - Ortóptica.		2
4.14 - Próteses sob encomenda.		2
4.15 - Psicanálise.		2
4.16 - Psicologia.		2
4.17 - Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.		2
4.18 - Inseminação artificial, fertilização "in vitro" e congêneres.		2
4.19 - Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.		2
4.20 - Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.		2

4.21 - Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.	2
4.22 - Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.	2
4.23 - Outros planos de saúde que se cumpram por meio de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.	2
5 - Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	
5.01 - Medicina veterinária e zootecnia.	2
5.02 - Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.	2
5.03 - Laboratórios de análise na área veterinária.	2
5.04 - Inseminação artificial, fertilização "in vitro" e congêneres.	2
5.05 - Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.	2
5.06 - Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.	2
5.07 - Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.	2
5.08 - Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.	2
5.09 - Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.	2
6 - Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	
6.04 - Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.	2
6.05 - Centros de emagrecimento, "spa" e congêneres.	5
7 - Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	
7.10 - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres. NOTA: 1) Para os serviços relacionados a limpeza, manutenção e conservação de Imóveis (inclusive fossas) a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006); 2) Para os serviços relacionados às atividades de desentupidor de esgotos e fossas e faxineiro, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	5
7.11 - Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores. NOTA: Para os serviços relacionados às atividades de jardineiro, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (dois por cento). Lei nº 14.256/2006.	5
7.12 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.	5
8 - Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.	
8.01 - Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.	2
8.02 - Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.	5
9 - Serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres.	
10 - Serviços de intermediação e congêneres.	
10.01 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, seguros, cartões de crédito, planos de saúde e planos de previdência privada. NOTA: Para os serviços relacionados a corretagem de seguros a alíquota é de 2,0 % (Lei nº 14.256/2006)	5
11 - Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	

11.01 - Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.	5
11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas. NOTA: Para os serviços relacionados às atividades de guarda-noturno e vigilante, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	2
11.03 - Escolta, inclusive de veículos e cargas.	2
12 - Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	
12.05 - Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.	2
12.07 - Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres. NOTA: Para os serviços relacionados a balé, danças, óperas, concertos e recitais a alíquota é de 2% (dois por cento). Lei nº 14.256/2006.	5
12.11 - Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador. NOTA: Para os serviços relacionados à venda de ingressos do Grande Prêmio Brasil de Fórmula 1 a alíquota é de 2% (dois por cento). Lei nº 14.256/2006.	5
13 - Serviços relativos à fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	
13.04 - Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.	2
14 - Serviços relativos a bens de terceiros.	
14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS). NOTAS: 1) Para os serviços relacionados às atividades desenvolvidas por sapateiros remendões que trabalhem individualmente e por conta própria a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006). 2) Para os serviços relacionados às atividades de afiador de utensílios domésticos, afinador de instrumentos musicais e engraxate, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	5
14.02 - Assistência técnica.	5
14.03 - Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).	5
14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.	5
14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.	5
14.09 - Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento. NOTA: Para os serviços relacionados às atividades de alfaiate e costureiro, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	5
15 - Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	
15.01 - Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres. NOTA: Para os serviços relacionados à Administração de fundos quaisquer a alíquota será de 2,5 % (Lei nº 14.256/2006)	5
15.09 - Arrendamento mercantil ("leasing") de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil ("leasing").	2
16 - Serviços de transporte de natureza municipal.	
16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal. NOTA:	5

Para os serviços relacionados ao transporte público de passageiros realizado pela Companhia do Metropolitan de São Paulo - METRÔ, bem como aqueles relacionados ao transporte de escolares e transporte por táxi (inclusive frota) a alíquota é de 2,0% (Lei nº 14.256/2006)	
17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	
17.02 - Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres. NOTA: Para os serviços relacionados às atividades de datilógrafo, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	5
17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.	2
17.09 - Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.	2
17.10 - Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).	5
17.23 - Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.	5
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.	
20 - Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	
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 desembarço 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.	
37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins. NOTA: Para os serviços relacionados às atividades de músico e artista circense, desenvolvidas por pessoas físicas não estabelecidas, a alíquota é de 2% (Lei nº 14.256/2006).	5
38 - Serviços de museologia.	

39 - Serviços de ourivesaria e lapidação.	
40 - Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.	

44. O Regulamento do ISS (RISS/SP) paulistano aprovado pelo Decreto 44540/04 dispõe, em seu Capítulo V (sob o título "Cadastro de Contribuintes Mobiliários"):

"CAPÍTULO V

Cadastro de Contribuintes Mobiliários

Art. 57. O sujeito passivo do Imposto deve estar inscrito no Cadastro de Contribuintes Mobiliários - CCM.

Parágrafo único. Os prestadores dos serviços descritos no subitem 22.01 da lista do "caput" do artigo 1º devem se inscrever no Cadastro de Contribuintes Mobiliários - CCM, ainda que não estabelecidos no Município de São Paulo.

Art. 58. O CCM é formado pelos dados de inscrição e respectivas atualizações promovidas pelo sujeito passivo, além dos elementos obtidos pela fiscalização.

Art. 59. O sujeito passivo deve inscrever-se no CCM, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de início da atividade.

§ 1º. Ao sujeito passivo incumbe promover tantas inscrições quantos forem seus estabelecimentos ou locais de atividade.

§ 2º. Na inexistência de estabelecimento fixo, a inscrição será única pelo local do domicílio do prestador do serviço.

§ 3º. O sujeito passivo deve indicar, no formulário de inscrição, as diversas atividades exercidas num mesmo local (grifamos).

Art. 60. Serão assinados pelo titular do estabelecimento, sócio, gerente ou diretor credenciado, contratualmente ou estatutariamente, ou ainda por procurador, devidamente habilitado para o fim previsto neste artigo, as guias de dados cadastrais, alterações de dados e cancelamento no CCM, bem como outras declarações e documentos exigidos pela Administração Tributária. (grifamos)

Art. 61. O sujeito passivo é identificado, para efeitos fiscais, pelo número de inscrição no CCM, o qual deve constar de todos os documentos pertinentes.

§ 1º. O número de inscrição no CCM é indicado na respectiva Ficha de Dados Cadastrais - FDC, fornecida ao sujeito passivo, com os demais dados cadastrais próprios.

§ 2º. A Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico poderá determinar que a comprovação da condição de inscrito perante o CCM, a emissão da Ficha de Inscrição (FDC) e do comprovante de inscrição, sejam feitos mediante consulta à Internet.

Art. 62. O sujeito passivo deve providenciar a atualização dos dados da inscrição dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que ocorrerem fatos ou circunstâncias que impliquem sua alteração ou modificação, inclusive nos casos de venda e transferência de estabelecimento. (grifamos)

Art. 63. Nos casos de encerramento da atividade, fica o sujeito passivo obrigado a promover o cancelamento da inscrição no CCM dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ocorrência de tal evento, na conformidade de instruções baixadas pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico.

Art. 64. À Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, através do Departamento de Rendas Mobiliárias, cabe promover, de ofício, tanto a inscrição, como as respectivas atualizações e o cancelamento no CCM, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (grifamos)

Art. 65. A Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, através do Departamento de Rendas Mobiliárias, procederá, periodicamente, à atualização dos dados cadastrais, mediante convocação, por edital, dos sujeitos passivos.

Art. 66. A inscrição, a atualização de dados e o cancelamento são feitos em formulários próprios, segundo modelos aprovados pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, nos quais o sujeito passivo declara, sob sua exclusiva responsabilidade, todos os elementos exigidos, na forma, prazo e condições

estabelecidos. (grifamos)

Parágrafo único. Como complemento dos dados para inscrição, o sujeito passivo é obrigado a anexar ao formulário a documentação exigida pelos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e a fornecer, por escrito ou verbalmente, a critério da Administração Tributária, quaisquer informações que lhe forem solicitadas.

Art. 67. O Departamento de Rendas Mobiliárias, da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, poderá promover de ofício a inscrição, atualização cadastral e cancelamento da inscrição, com base em dados fornecidos, mediante convênio, nos termos do artigo 199, da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (grifamos)

Art. 68. Ultimada a respectiva inscrição no CCM, o sujeito passivo desobrigado da apresentação da DES (Declaração Eletrônica de Serviços) tem o prazo de 10 (dez) dias para promover a autenticação de seus livros fiscais, na repartição municipal competente.

Parágrafo único. Igual prazo será observado pelo sujeito passivo, a partir da data em que se esgotarem os livros fiscais, para efeito de sua substituição.”

45. Atenção especial: não tem valia alguma o enquadramento baseado nas atividades objeto do negócio constantes do contrato ou estatuto social se este, a sua vez, também não refletir a realidade. Lembramo-nos que durante muito tempo, uma das atividades que permitiam o enquadramento como micro-empresa era o serviço de digitação. Inúmeras empresas formadas por empregados, terceirizados, eram constituídas para a prática de serviços de digitação (portanto, de digitadores), ainda que os mesmos fossem formados em economia, engenharia, administração, etc., e efetivamente prestassem serviços em suas respectivas áreas de formação profissional.
46. Emitiam, contudo, notas fiscais de serviços de digitação, tinham o custo tributário sensivelmente reduzido. Mas praticavam fraude punível civil e criminalmente.
47. Veja-se que todas as atividades exercidas devem ser indicadas no ato de inscrição (RISS/SP, art. 59, § 3º). Para efeito de responsabilização pessoal da declaração prestada no ato de inscrição, inclusive penal, as guias de cadastramento, alterações e cancelamento são assinadas pelo responsável (arts. 60 e 66), obrigando-se a providenciar a atualização dos dados no prazo de 30 dias de sua alteração ou modificação (art. 62). A inscrição, atualizações e cancelamento na inscrição podem ser promovidas de ofício pela fiscalização municipal (arts. 64 e 67).
48. O grande problema é que, dada a multiplicidade de hipóteses legais — principalmente em casos de previsões muito genéricas — até mesmo a fiscalização tem dificuldades na promoção do enquadramento legal. Imagine-se então para o contribuinte, o qual conta a seu desfavor com o efetivo risco de ser autuado!
49. Quem já se deparou com o penoso trabalho de empreender classificação fiscal

de produtos na TIPI (ou na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM-SH) ou, mais recentemente, promover o enquadramento numa das inúmeras tabelas que acompanham o atual Estatuto das Micro-Empresas (Super-Simples) introduzida pela Lei Complementar 123/06, já experimentou o exacerbado grau de complexidade que representa essa impiedosa tarefa!

50. Por isso, o cuidado na seleção, inclusive dos itens da Tabela de Serviços no ato de enquadramento é aconselhável. A precaução deve ser a tônica. A persecução do objetivo de promover a justa classificação de acordo com o objeto social efetivamente praticado é mais que desejável! O risco, afinal, é todo do contribuinte.

51. E não vale escusar-se na ignorância posto não ser tal suficiente para afastar a punibilidade, nalguns casos com alcance criminal, a qual somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros moratórios (CTN, art. 138) e, bem assim, dos demais acréscimos (Lei 9249/95, art. 34).

52. Cabe aqui um alerta, por razões óbvias essencialmente importante: toda infração às obrigações de natureza acessória, especialmente no âmbito do Direito Tributário pode, em tese e em princípio, autorizar a representação fiscal para fins penais, cabendo ao Ministério Público averiguar a presença de crime para posterior oferecimento de denúncia ao juízo criminal o qual, acolhendo-a, inicia-se a ação penal. É curioso que esse instrumento jurídico não venha sendo utilizado mais intensamente já que os fundamentos para tanto muitas vezes encontram-se presentes nas ações ou omissões do contribuinte.

53. Veja-se, dispõe a Lei 8137/90 (os grifos são nossos):

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir** ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)*

*I - **omitir informação, ou prestar declaração falsa** às autoridades fazendárias;*

*II - **fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;***

*III - **falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;***

*IV - **elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;***

*V - **negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.***

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

54. E a Lei 4729/65 (os grifos são nossos):

"Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.

(...)

Art. 3º Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.

(...)

Art. 6º Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código

de Processo Penal.

Art. 8º Em tudo o mais em que couber e não contrariar os arts. 1º a 7º desta Lei, aplicar-se-ão o Código Penal e o Código de Processo Penal.”

55. Questão interessante tem a ver com o seguinte: a expressão “qualquer acessório” constante do *caput* do art. 1º da Lei 8137/90 significaria “obrigação acessória” ou o vocábulo **acessório** remeteria ao complemento do **principal**, este como expressão pecuniária exteriorizada na obrigação de pagar tributo (CTN, art. 113, § 3º)? – já que dispõe o texto “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório** ...”!
56. Ora, a resposta a esta indagação é dada a partir do tipo legal, o qual é endereçado à supressão ou redução de tributo ou contribuição social (aspecto pecuniário). O acessório está jungido ao complemento do principal. Assim, “qualquer acessório” a que se refere o *caput* do art. 1º da Lei 8137/90 tem a ver especificamente com acréscimos legais posto que a *mens legis* tem por objeto a pecúnia, suprimida ou reduzida.
57. Ademais, a partir do advento da Lei 9430/96, art. 43¹⁵ foi introduzida no ordenamento a figura da multa isolada, a qual subsiste ainda que inexistente obrigação principal.
58. Mais não bastasse, a inobservância da obrigação acessória (escriturar livros, emitir notas fiscais, entregar declarações, etc.) converte-se em obrigação principal em relação à multa (penalidade pecuniária) (CTN, art. 113, § 3º). Ambas, obrigação principal e acessória conservam sua natureza distinta, guardando em comum apenas o fato de terem expressão pecuniária.
59. De modo que ainda que o art. 1º da Lei 8137/90 não tivesse incluído em sua previsão a expressão “qualquer acessório”, as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias estariam compreendidas dentro do tipo penal constituindo crime as práticas omissivas ou comissivas nele previstas.
60. Como se vê, é crime punível com reclusão de 2 a 5 anos promover inscrições, cadastramentos, classificações inexatos, com o propósito de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, como tal entendido o ato que suprima qualquer acessório mediante: **a)** omissão de informações ou prestação de declaração falsa (Lei 8137/90, art. 1º, I); **b)** inserção de elementos inexatos em documento exigido pela

¹⁵ **Auto de Infração sem Tributo** – “Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.”

legislação fiscal (art. 1º, II); **c)** falsificação ou alteração de qualquer outro documento relativo à operação tributável (art. 1º, III); **d)** fornecimento ou utilização de documento que saiba ou deveria saber ser falso ou inexato (art. 1º, IV).

61. Assim como é crime, punível com detenção de 6 meses a 2 anos, com o mesmo propósito: fazer declaração falsa sobre fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (Lei 8137/90, art. 2º, I).

62. Ou, ainda: **a)** omitir informação, total ou parcialmente, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos (Lei 4729/65, art. 1º, I); **b)** inserir elementos inexatos em documentos com o fim de exonerar-se de pagamento de tributos (art. 1º, II). A pena é detenção de 6 meses a 2 anos.

63. Entretanto, veio a Lei 9249/95 dispor:

"Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."(grifamos)

64. Se a punibilidade dos crimes fica extinta com o pagamento do tributo (principal), inclusive acessórios (multa, juros, correção) e se dentro do principal está implícita a pena pecuniária imposta por descumprimento de obrigações acessórias, vai daí que o pagamento extingue também a punibilidade oriunda de práticas omissivas ou comissivas, definidas pela legislação tributária (CTN, art. 113) como acessórias, porém tipificadas como crime (Lei 8137/90) ¹⁶.

65. Alerta-se que a extinção da punibilidade não significa a supressão do crime.

¹⁶ O presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ministro Nilson Naves, concedeu liminar para suspender a ação penal movida contra um contribuinte denunciado por crimes contra a ordem tributária, até julgamento do habeas-corpus pelo tribunal. A liminar suspendeu a ação penal porque o débito tributário foi parcelado antes do recebimento da denúncia.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina havia negado um pedido feito pelo contribuinte para trancamento da ação penal. No recurso apresentado para o STJ o contribuinte alegou constrangimento ilegal e solicitou a extinção ou suspensão do processo penal, uma vez que houve parcelamento de débito tributário, em momento anterior ao recebimento da denúncia.

O Ministro Nilson Naves, ao apreciar o requerimento para concessão de liminar, considerou presentes os pressupostos que autorizam a concessão da medida e levou em conta que a tese sustentada pela defesa está de acordo com outros casos semelhantes que já foram julgados pelo STJ.

De acordo com a jurisprudência do tribunal, o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia acarreta a extinção da punibilidade do agente, nos termos do artigo 34, da Lei 9.249/91, sendo desnecessário para tanto o pagamento integral da dívida.

Conforme uma decisão proferida pelo tribunal em março deste ano, o parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. *"O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade"*.

Para efeito de primariedade, o crime ocorreu, apenas que a punição foi extinta pelo pagamento da obrigação tributária (pecuniária). Portanto, há aí um efeito deletério que nem mesmo o pagamento suprime, a despeito de afastada, com o pagamento, a privação de liberdade (reclusão ou detenção).

66. E isso, por sua relevância, impõe-se seja considerado a despeito de no dia-a-dia desmerecer atenção, afigurando-se algo inocente e sem desdobramentos sérios futuros a negligência intencional com obrigações (acessórias), tidas muitas vezes por desimportantes!

67. Reitere-se, por derradeiro, que embora os exemplos aqui coligidos em sua maioria guardem correlação direta com o ISS, as conclusões são válidas e aplicáveis a qualquer descumprimento de obrigação acessória, máxime de natureza tributária, mas não apenas, como aqui se vê.

"Adonilson Franco – sócio titular de Franco Advogados Associados (www.francoadvogados.com.br), advogado de empresas em São Paulo, Pós-Graduado em Direito Tributário, Professor no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), autor de matérias publicadas na Revista Tributária e de Finanças Públicas (RT), Revista Dialética de Direito Tributário, Revista de Estudos Tributários, além de em inúmeros sites especializados"

POR FAVOR, ENVIE-NOS COMENTÁRIOS SOBRE ESTE ARTIGO!

INDIQUE ESTE ARTIGO!