

**PARECER 001/2025**

**PROCESSO GR:** [REDACTED]

**INTERESSADO:** [REDACTED]

**CNPJ:** [REDACTED]

**ASSUNTO:** Consulta Tributária

Consulta Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Atendimento dos pressupostos formais da Consulta. Agência de publicidade e propaganda. Procedimentos para a emissão da nota fiscal de serviços prestados por terceiros contratados pela agência. Dedução da base de cálculo do ISSQN devido pela agência. Inviabilidade técnica de cumprimento do art. 646, § 3º, do RCTMF.

## 1. RELATÓRIO

Trata-se de Consulta formulada [REDACTED], pessoa jurídica de direito privado inscrita no CNPJ sob o número [REDACTED] no CPBS sob o nº [REDACTED], com sede à [REDACTED] doravante referenciada como Consulente.

Em apertada síntese, a Consulente narra que tem como objeto social as atividades de agência de publicidade, compreendendo aquelas realizadas de forma integrada com o objetivo de “estudo, planejamento, conceituação, concepção, criação, execução interna e supervisão de execução externa, intermediação e distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de divulgação”.

A Consulente explicita ainda que celebrou o Contrato nº 125/2023 com o Estado do Ceará tendo por objeto contratual “a prestação do serviço de publicidade”, sendo remunerada nos termos da cláusula oitava do citado ajuste. Esclarece a Consulente, contudo, que o item 8.3 exclui de sua remuneração contratual as parcelas a seguir descritas, *ipsis litteris*:

“8.3 A CONTRATADA não fará jus:

8.3.1. Às despesas com deslocamento (passagens aéreas e terrestres, hospedagens, alimentação) de seus profissionais ou de seus representantes.

8.3.2. A honorários ou a qualquer outra remuneração sobre os custos de serviços realizados por terceiros, referentes à produção de peças e de

materiais cuja distribuição proporcione a ela o desconto de agência concedido pelos veículos de divulgação.”

Aduz a Consulente, à vista disso, que, quando ocorrem as situações descritas no item 8.3.2, ela é mera intermediária entre o Estado do Ceará e o terceiro responsável pela produção de “peças e/ou materiais a serem divulgados”, de modo que os valores repassados a terceiros não comporiam sua receita de serviços. Nesse sentido, a Consulente cita e transcreve (fl. 4) o art. 646 do Decreto nº 13.716/2015, que veicula o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza (RCTMF). O referido dispositivo determina, em seu *caput*, que não compõem a base de cálculo do ISSQN devido pelas agências de publicidade os valores recebidos por elas na condição de intermediadoras dos serviços de terceiros.

Cabe ressaltar, por oportuno, que o art. 646 do RCTMF, em seu §3º, a fim de regular a situação em que a agência de publicidade atua como intermediadora, assim dispõe acerca da emissão do documento fiscal:

*Art. 646. ...*

*§ 3º A nota fiscal de serviço mencionada no § 2º deste artigo deverá ser emitida em nome do beneficiário da peça publicitária produzida ou veiculada, mencionando a agência de propaganda como intermediária do serviço realizado.*

Nessa senda, a Consulente afirma que, ao emitir notas fiscais, indica o valor total a ser recebido do Estado do Ceará, deduzindo a quantia a ser repassada a terceiros, de modo que a base cálculo do imposto não a inclua. Narra, ademais, que tem emitido notas fiscais com valor de R\$ 0,01 de base de cálculo a fim de viabilizar o “repasso dos valores aos terceiros que prestaram serviços em favor” do Estado do Ceará (fls. 5 e 6).

Por fim, faz os seguintes questionamentos, em termos equivalentes:

- 1) Nos termos do item 8.3.2 do contrato nº 125/2023, celebrado com o Estado do Ceará, a Consulente não terá direito à remuneração na hipótese em que especifica. Nesse sentido, como deverá realizar a emissão das notas fiscais para recebimento dos valores a serem repassados aos terceiros que prestaram serviços ao Estado do Ceará?
- 2) Nos termos do artigo 240 da Lei Complementar nº 159/2013, que institui o Código Tributário Municipal de Fortaleza (CTMF), e do artigo 646 do Decreto Municipal nº 13.716/2015, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço prestado. Por sua vez, na hipótese descrita no item 8.3.2 do contrato nº 125/2023, celebrado com o Estado do Ceará, não há valor a ser recebido pela Consulente. Logo, como deverá ser realizada a emissão das notas fiscais para que sejam realizados os repasses devidos a terceiros?

- 3) É possível que a Consulente realize a emissão de nota fiscal sem indicação de valor como base de cálculo do ISSQN, na hipótese descrita nesta Consulta fiscal?
- 4) O procedimento adotado pela Consulente de emissão do documento fiscal com o valor de R\$ 0,01 (um centavo) está correto? Caso seja negativa a resposta, como deverá proceder?

Em face das questões suscitadas pela Consulente, indagou-se (fls. 53 e 54) o setor competente acerca da viabilidade técnica de cumprimento da determinação do § 3º do art. 646 do RCTMF, tendo sido esta a informação recebida (fl. 56):



**Fortaleza**  
PREFEITURA  
**Finanças**

PREFEITURA MUNICIPAL DE FORTALEZA  
SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS - SEFIN  
**DESPACHO**

**Processo:** GR [REDACTED] SEFIN  
**Assunto:** DOCUMENTO(S), OFÍCIO(S) E OUTROS AFINS (ISSQN) (E-SEFIN)  
**Interessado(a):** [REDACTED]  
**Endereço:** [REDACTED]  
**Inscrição:** [REDACTED]  
**Processo Apenso:** -

Prezado Consulente,

Em resposta ao processo GR nº [REDACTED] profiro o seguinte despacho, para os devidos fins legais.

A princípio, à luz do modelo da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), a figura do intermediário foi introduzida na versão 2.03 da NFS-E, publicada em 2018.

Tal versão trouxe a figura do intermediador de serviços, sobretudo para atender às demandas decorrentes do crescimento de plataformas digitais, por exemplo.

Contudo, o modelo atualmente utilizado pela Secretaria das Finanças de Fortaleza (SEFIN Fortaleza) pertence à versão 1.0 (implantada na SEFIN Fortaleza em junho de 2014), que não permite a inclusão da figura do intermediador de serviços.

Atenciosamente,

Fortaleza, 12 de Dezembro de 2024

*Mário Diego Dantas da Silva*

**MÁRIO DIEGO DANTAS DA SILVA**  
Matricula 161801  
Analista Do Tesouro Municipal  
Célula de Gestão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Sendo o que cumpria relatar, passa-se à fundamentação.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

## 2.1 QUESTÕES PRELIMINARES

### 2.1.1 Da legitimidade

A Consulente fundamenta sua solicitação de resposta formal no quanto disposto no art. 176 da Lei Complementar nº 159/2013 (Código Tributário do Município de Fortaleza – CTMF), a seguir transcrito:

*Art. 176. O sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, os sindicatos, as entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal poderão realizar consulta à Administração Tributária municipal sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária municipal, por meio de petição escrita.*

*Parágrafo único. A consulta indicará, claramente, se versa sobre a hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não.*

Importa destacar que a Consulente, embora não seja sindicato ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional, é sujeito passivo de obrigações tributárias municipais, tendo inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS). É, portanto, legitimada, nos termos do dispositivo acima transcrito, a formular o presente questionamento, tendo o feito por meio de representante com poderes bastantes (fls. 52 dos autos).

### 2.1.2 Da aceitação do questionamento como Consulta

A possibilidade de que o sujeito passivo formule questionamento sobre interpretação de diplomas normativos integrantes da legislação tributária encontra guarida na Lei nº 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), recepcionada pela Constituição Cidadã de 1988 como Lei Complementar. O CTN assim preconiza em seu art. 161, § 2º:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

...

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de **consulta** formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*  
(grifos nossos)

Da leitura do dispositivo de vigência nacional não resultam profundas conclusões sobre o instituto da Consulta, não tendo o legislador de 1966 estabelecido os requisitos formais para se recepcionar um questionamento formulado pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias como Consulta, com os efeitos que desta recepção decorrem.

Assim, necessário se faz recorrer à doutrina e à legislação de cada ente federativo para a correta compreensão do instituto. Nessa toada, assim se pronuncia Aires Fernandino Barreto<sup>1</sup>:

*“A consulta é mecanismo que permite ao sujeito passivo conhecer o pensamento da Administração sobre determinado tema tributário.*

...

*O Fisco, ao responder às dúvidas do sujeito passivo descritas nas consultas tributárias, colocam (sic) no sistema normas jurídicas individuais e concretas que produzem efeitos para a Administração Pública e para o contribuinte.”*

Discorrendo sobre o mesmo *institutum* e interpretando a norma do art. 161, § 2º, do CTN, Ricardo Alexandre<sup>2</sup> ensina:

*“A regra se refere à possibilidade de o sujeito passivo – diante de dúvida razoável, decorrente de omissão, obscuridade ou contradição na legislação tributária, que repercuta na impossibilidade de certeza sobre o correto adimplemento da obrigação a que se refira – consultar a administração tributária sobre a solução a ser dada.*

...

***As regras sobre o processo de consulta constam da legislação específica de cada ente federado.”** (grifos nossos)*

Conclui-se, da lição destes doutrinadores, que a Consulta não é simples questionamento dirigido ao Fisco, mas indagação sobre a interpretação da legislação apta a introduzir no sistema tributário normas jurídicas; e que está no âmbito de competência de cada ente federado disciplinar o processo para sua formulação.

Assim, recorrendo-se ao disciplinamento local, transcreve-se o quanto disposto no art. 27 do CTMF:

*Art. 27. É facultado ao sujeito passivo, aos sindicatos e às entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais formular consulta à Administração Tributária sobre dúvidas de interpretação da legislação tributária municipal aplicada a situações concretas e determinadas.*

*Parágrafo único. A consulta também poderá ser realizada por auditor do tesouro municipal em relação a fatos concretos relacionados com procedimento fiscal em curso, para o qual tenha sido designado.*

Transcrevem-se, ainda, as disposições dos arts. 176 e 177 do mesmo Codex:

*Art. 176. O sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, os sindicatos, as entidades representativas de atividades econômicas ou*

<sup>1</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 582.

<sup>2</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. ver., atual. e ampl.. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021, p. 540.

*profissionais e os auditores do tesouro municipal poderão realizar consulta à Administração Tributária municipal sobre situações concretas e determinadas relacionadas com a interpretação da legislação tributária municipal, por meio de petição escrita.*

*Parágrafo único. A consulta indicará, claramente, se versa sobre a hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não.*

*Art. 177. Não serão aceitas as consultas:*

*I - que versarem sobre dispositivos expressos da legislação tributária ou sobre tese de direito já sumulada administrativamente pelo Contencioso Administrativo Tributário do Município ou judicialmente pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal;*

*II - formuladas por sujeito passivo submetido a procedimento fiscal que suspenda a sua espontaneidade, assim como por entidade que o represente;*

*III - formuladas por consulente que, à data de sua apresentação, esteja intimado por meio de lançamento ou auto de infração, ou citado para ação executiva tributária, relativamente à matéria consultada;*

*IV - que não descrevam, com exatidão, a hipótese a que se referem ou não contenham os elementos necessários a sua solução, exceto se a inexatidão for escusável, a critério da autoridade consultada;*

*V - quando o fato consultado houver sido objeto de decisão anteriormente proferida em consulta ou litígio administrativo ou judicial em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente;*

*VI - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária.*

Da análise dos autos, verifica-se que foram cumpridos os requisitos formais estabelecidos na legislação de regência, destacados nos artigos acima transcritos. O questionamento formulado contém, portanto, os elementos aptos a permitir a sua recepção como Consulta ao Fisco, delimitando com clareza a situação concreta e determinada suscitadora de dúvida quanto à interpretação da legislação tributária.

## **2.2 QUESTÕES DE MÉRITO**

Em face do relato tecido pela Consulente, pode-se atestar que, para a compreensão holística da matéria discutida, é necessário abordar os seguintes tópicos:

1. Objeto do contrato firmado pela Consulente com o Estado do Ceará e subsunção aos itens da Lista do Anexo I do CTMF; e
2. Viabilidade técnica de cumprimento do art. 646, § 3º, do RCTMF e solução proposta.

Sem delongas, passa-se à análise dos tópicos.

## 2.2.1 Do objeto do contrato firmado pela Consulente com o Estado do Ceará e da subsunção aos itens da Lista do Anexo I do CTMF

O contrato de número 125/2023 (fls. 26 a 44), firmado entre o Estado do Ceará e a Consulente, entre outras agências de publicidade e propaganda, assim resume seu objeto:

### CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

2.1. O objeto do presente é a contratação de 04 (quatro) Agências de Publicidade e Propaganda, para a prestação de serviços de publicidade, compreendendo o conjunto de atividades realizadas integradamente que tenham por objetivo o estudo, o planejamento, a conceituação, a concepção, a criação, a execução interna, a intermediação e a supervisão da execução externa e a distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de divulgação, com o intuito de atender ao direito à informação, de difundir ideias, princípios, iniciativas ou instituições ou de informar o público em geral.

2.2. Os serviços objeto deste contrato compreendem:

2.2.1. Também integram o objeto desta Concorrência, como atividades complementares, os serviços especializados pertinentes:

2.2.1.1. Ao planejamento e à execução de pesquisas e de outros instrumentos de avaliação e de geração de conhecimento sobre o mercado, o público-alvo, os meios de divulgação nos quais serão difundidas as peças e ações publicitárias ou sobre os resultados das campanhas realizadas.

2.2.1.2. À produção e à execução técnica das peças e projetos publicitários criados.

2.2.1.3. À criação e ao desenvolvimento de formas inovadoras de comunicação publicitária, em consonância com novas tecnologias, visando à expansão dos efeitos das mensagens e das ações publicitárias.

Após a leitura dos itens da cláusula segunda acima reproduzidos, resulta a identificação dos serviços abrangidos pelo contrato como sendo os descritos nos subitens 10.8 e 17.6 da Lista do Anexo I do CTMF, a seguir transcritos:

*10.8. Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.*

*(...)*

*17.6. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e os demais materiais publicitários.*

Estão, portanto, submetidas à incidência do ISSQN todas as atividades caracterizadas como objeto do contrato nº 125/2023, sendo que o item 2.2.4 do citado ajuste prevê que qualquer das agências contratadas poderá ser demandada para a execução de qualquer dos serviços descritos. Senão veja-se:

2.2.4. Os serviços serão solicitados e executados indistintamente por qualquer uma das agências contratadas ficando assegurado a garantia de que o valor realizado por elas, individualmente, seja pelo menos igual a 10% (dez por cento) da verba máxima disponibilizada para o exercício financeiro.

Conclui-se, nesse sentido, que a Consulente poderá ser demandada a executar qualquer um dos misteres contratuais, todos abrangidos pela incidência do ISSQN, seja quando agencia a contratação de terceiros, seja quando ela própria produz as peças e os materiais publicitários, por exemplo.

Assim, a Consulente submeter-se-á, também, ao cumprimento da obrigação acessória de emissão das notas fiscais de serviço correspondentes a cada prestação, nos termos do art. 701 do RCTMF, como se verifica a seguir:

*Art. 701. As pessoas jurídicas e as pessoas físicas a estas equiparadas, estabelecidas no Município de Fortaleza, que desenvolvam atividades de prestação de serviço ou de locadora de bens e equipamentos em geral são obrigadas a emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), por ocasião da entrega do serviço ou do bem locado, na forma desta Subseção.*

*§ 1º A obrigação prevista neste artigo alcança, inclusive, as pessoas imunes, isentas ou submetidas a regime diferenciado para o pagamento do ISSQN.*

*§ 2º A obrigação prevista no caput deste artigo não se aplica às prestações de serviços de comunicação e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.*

*§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não dispensa as pessoas prestadoras de serviços de telecomunicação e de transporte interestadual e intermunicipal de emitirem NFS-e em relação às prestações de serviços e às locações de bens e equipamentos em geral não incluídas no campo de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).*

*§ 4º Com ressalva dos serviços previstos no § 2º deste artigo, a obrigação de emitir NFS-e independe da incidência do ISSQN sobre a atividade.*

*§ 5º Quando a atividade sujeita à emissão a NFS-e não for tributada pelo ISSQN, o emissor deverá selecionar a opção “Não incidência”, conforme a natureza da atividade.*

Evidentemente que, quando cumpre com a obrigação resultante do dispositivo acima transcrito, a Consulente está jungida à realidade dos fatos que devem ser informados na emissão do documento fiscal. Isso decorre da própria natureza das obrigações acessórias, conforme se depreende do conceito trazido pela Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), em seu art. 113, § 2º:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*(...)*

*§ 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.*

Da leitura do dispositivo acima transcrito, compreende-se que a obrigação acessória tem por fito auxiliar a Administração Tributária no exercício das atividades de fiscalização e de



arrecadação, daí não sendo possível conceber a emissão de um documento fiscal que não retrate a realidade econômica subjacente. Noutros termos, e *ad argumentandum tantum*, não é viável supor que determinada transação econômica de prestação de serviços para um tomador como um ente federativo tenha se dado no valor de R\$ 1,00. Assim, uma nota fiscal de serviço emitida nesse valor não traduziria a realidade, desvirtuando por completo a finalidade da obrigação acessória.

Destarte, arremata-se no sentido de que as atividades previstas como objeto do contrato nº 125/2023 estão sujeitas à incidência do ISSQN (subitens 10.8 e 17.6 da Lista do Anexo I do CTMF), devendo a Consulente emitir os documentos fiscais apropriados à tradução fidedigna dos eventos econômicos decorrentes do adimplemento contratual.

### **2.2.2 Da viabilidade técnica de cumprimento do art. 646, § 3º, do RCTMF e da solução proposta**

Como destacado no relatório deste parecer, a Consulente trouxe à discussão a aplicação do quanto disposto no art. 646, *caput* e incisos, do RCTMF acerca da possibilidade de dedução, da base de cálculo do ISSQN relativo aos serviços que presta, dos valores repassados a terceiros, por ela recebidos na condição de intermediadora. O citado dispositivo está assim redigido:

**Art. 646. Não integram a base de cálculo do ISSQN devido pelos serviços prestados pelas agências de propaganda e publicidade, quando elas forem expressamente contratadas para realizar a atividade de intermediação, os valores recebidos dos contratantes de seus serviços que sejam repassados a terceiros responsáveis pela prestação de serviços:**  
*I - de produção, de execução técnica e de veiculação de peças e projetos publicitários criados;*

*II - de planejamento e de execução de pesquisas e de outros instrumentos de avaliação e de geração de conhecimento sobre o mercado, o público - alvo, os meios de divulgação nos quais serão difundidas as peças e ações publicitárias com o objetivo de mensurar os resultados das campanhas publicitárias realizadas em decorrência da execução do contrato.*

*§ 1º Considera -se agência de propaganda e publicidade a pessoa jurídica especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público.*

*§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, as agências de propaganda e publicidade ficam obrigadas a comprovar ao contratante de seus serviços e à Administração Tributária, mediante nota fiscal de serviço idônea, que o serviço intermediado foi efetivamente realizado.*

*§ 3º A nota fiscal de serviço mencionada no § 2º deste artigo deverá ser emitida em nome do beneficiário da peça publicitária produzida ou veiculada, mencionando a agência de propaganda como intermediária do serviço realizado. (grifos nossos)*

A lógica que orienta o dispositivo é esta: não constituindo receita da agência de publicidade e propaganda os valores por ela repassados a terceiros, não pagará essa agência ISSQN sobre esses valores. E a receita de prestação dos serviços não é dela pela simples razão de não ser ela a prestadora dos serviços que intermediou. Nesses casos, o ISSQN será devido pelo terceiro contratado pela Consulente, prestador dos serviços remunerados pelo repasse. Essa conclusão, de clareza solar, encontra respaldo na doutrina abalizada de Aires Fernando Barreto<sup>3</sup>:

*“As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.*

*Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receita, e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque apenas a receita remunera a atividade desenvolvida. Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente.*

*As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse.”*

Assim, a norma autoriza que a agência deduza da base de cálculo do ISSQN por ela devido os valores que repassa a terceiros, cabendo a estes o recolhimento do imposto incidente sobre os serviços que efetivamente prestam. Para que possa realizar a dedução, contudo, a norma exige que a agência comprove ter sido o serviço do terceiro contratado efetivamente prestado. Essa comprovação se dá justamente com o documento fiscal idôneo<sup>4</sup> correspondente, nos termos do § 2º do art. 646 do RCTMF.

Nesse sentido, o § 3º do mesmo dispositivo determina que o citado documento fiscal idôneo seja emitido pelo terceiro, indicando como tomador o beneficiário final dos serviços prestados. No caso trazido aos autos pela Consulente, o terceiro deveria emitir a nota indicando o Estado do Ceará como tomador e a Consulente como intermediária.

Contudo, a citada norma do § 3º esbarra em dois impedimentos: um de ordem técnica, relacionado ao sistema emissor das notas fiscais de serviço em Fortaleza, e outro de ordem jurídica, decorrente do próprio contrato firmado entre a Consulente e o Estado do Ceará.

<sup>3</sup> BARRETO, Aires Fernando. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 370.

<sup>4</sup> Como destacado no tópico 2.2.1, os documentos fiscais devem retratar a realidade econômica subjacente com fidedignidade, não sendo adequada a adoção de subterfúgios para a emissão de notas fiscais com valor de imposto a recolher zerado.

O óbice de ordem técnica foi explicitado pelo setor competente na resposta constante da folha 56 dos autos, oferecida diante de questionamento deste parecerista: a figura do intermediário foi introduzida na NFS-e a partir da versão 2.03, em 2018. Todavia, o modelo empregado pela SEFIN é da versão 1.0, desde 2014, não comportando essa figura.

Por sua vez, na leitura do contrato nº 125/2023, identificam-se diversas cláusulas que evidenciam que as relações jurídicas entabuladas pela Consulente com os terceiros contratados não têm o Estado do Ceará como polo, o que constitui o óbice jurídico à emissão das notas fiscais dos terceiros diretamente ao ente federativo. Isso porque os terceiros não estabelecem relação direta com o Estado do Ceará, sendo contratados pela própria Consulente. Verifique-se, a esse título, o que dizem os itens 5.1.2 e 5.1.2.1.1 do citado ajuste (fls. 28 e 29):

5.1.2. Realizar com seus próprios recursos ou, quando necessário, mediante a contratação de fornecedores de serviços especializados e veículos de comunicação e divulgação, todos os serviços relacionados com o objeto deste contrato, de acordo com as especificações estipuladas pela CONTRATANTE.

5.1.2.1.1. As CONTRATADAS poderão contratar terceiros para a execução, produção e distribuição de campanhas e de peças publicitárias.

Analisando-se esses itens, é possível concluir que a Consulente é quem contrata os terceiros, arcando ela própria com a sua remuneração, conforme se depreende dos itens 8.3 e 8.3.2 (fls. 34 e 35), já que não faz jus a remuneração adicional pela contratação deles. Senão veja-se:

8.3. A CONTRATADA não fará jus:

8.3.2. A honorários ou a qualquer outra remuneração sobre os custos de serviços realizados por terceiros, referentes à produção de peças e de materiais cuja distribuição proporcione a ela o desconto de agência concedido pelos veículos de divulgação.

No mesmo sentido, tem-se o disposto no item 11.6, que trata as notas fiscais emitidas pelos terceiros contratados como documentos da Consulente, indicando que ficam sob sua guarda e denotando que a contratação e o pagamento dos terceiros são realizados diretamente pela Consulente. Colha-se o item:

11.6. Nos documentos fiscais da CONTRATADA, referentes ao pagamento de terceiros, deverá constar, necessariamente, o número deste contrato; o número do documento que autorizou a veiculação ou produção do serviço; a razão social do fornecedor com seu respectivo CNPJ; e os dados bancários apresentados no subitem 11.2. deste contrato.

Assim, não havendo relação jurídica entre o Estado do Ceará e os terceiros contratados pela Consulente, inviável se torna que estes emitam nota fiscal de serviço tendo como tomador aquele ente federativo.

Resta prejudicada, portanto, a aplicação, na espécie, do quanto disposto no art. 646, § 3º, do RCTMF.

Desse modo, a solução proposta é que as notas fiscais dos terceiros contratados pela Consulente sejam emitidas tendo ela como tomadora, com o recolhimento do ISSQN próprio incidente sobre os serviços que eles prestam. Por seu turno, as notas emitidas pela Consulente devem indicar o valor cheio por ela recebido do Estado do Ceará, permitindo-se a dedução dos valores que ela repassa aos terceiros, evitando *bis in idem* e fazendo com que o imposto incida, para a Consulente, apenas sobre o valor dos serviços por ela diretamente prestados ao ente federativo que a contratou.

### **3. CONCLUSÃO**

Diante de tudo quanto exposto e das razões de fato e de direito acima aduzidas, pode-se assim responder aos questionamentos trazidos pela Consulente:

**a. Nos termos do item 8.3.2 do contrato nº 125/2023, celebrado com o Estado do Ceará, a Consulente não terá direito à remuneração na hipótese em que especifica. Nesse sentido, como deverá realizar a emissão das notas fiscais para recebimento dos valores a serem repassados aos terceiros que prestaram serviços ao Estado do Ceará?**

A Consulente deverá emitir notas fiscais indicando o valor total a ser recebido do Estado do Ceará. Essas notas deverão explicitar, no campo próprio, a relação jurídica estabelecida entre a Consulente e o seu tomador, com a indicação do ajuste contratual respectivo, deixando claro que parte dos valores recebidos pertencem aos terceiros contratados pela Consulente.

Os valores a serem repassados aos terceiros deverão ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN devido pela Consulente, sendo tributados quando da emissão das notas fiscais dos terceiros prestadores de serviços por ela contratados. Desse modo, a Consulente arcará com o ISSQN devido exclusivamente por ela, em razão dos serviços objeto do contrato que firmou com o Estado do Ceará.

**b. Nos termos do artigo 240 da Lei Complementar nº 159/2013, que institui o Código Tributário Municipal de Fortaleza (CTMF), e do artigo 646 do Decreto Municipal nº 13.716/2015, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço prestado. Por sua vez, na hipótese descrita no item 8.3.2 do contrato nº 125/2023, celebrado com o Estado do Ceará, não há valor a ser recebido pela Consulente. Logo, como deverá ser realizada a emissão das notas fiscais para que sejam realizados os repasses devidos a terceiros?**

As notas deverão ser emitidas como descrito na resposta ao item “a” desta Conclusão.

**c. É possível que a Consulente realize a emissão de nota fiscal sem indicação de valor como base de cálculo do ISSQN, na hipótese descrita nesta Consulta fiscal?**

Não. Como demonstrado no tópico 2.2.1 desta Consulta, as notas fiscais, como materialização do cumprimento de uma obrigação tributária acessória, devem representar a realidade econômica a ela subjacente, de modo que a emissão de uma nota fiscal sem indicação de valor para a base de cálculo é inconcebível.

**d. O procedimento adotado pela Consulente de emissão do documento fiscal com o valor de R\$ 0,01 (um centavo) está correto? Caso seja negativa a resposta, como deverá proceder?**

Não, já que uma nota fiscal emitida com esse valor não expressa a realidade econômica subjacente. Deve, então, proceder como descrito no item “a” desta Conclusão.

É o **parecer**, s.m.j, que ora se submete à apreciação superior.

Fortaleza/CE, 10 de janeiro de 2025.

*\*Documento assinado digitalmente\**

**Gabriel Carneiro de Castro**  
Auditor do Tesouro Municipal  
Mat. 157605

*\*Documento assinado digitalmente\**

**Paulo Sérgio Dantas Leitão**  
Gerente da Célula de Análise e Informações Tributárias – CEINT

*\*Documento assinado digitalmente\**

**Paulo Luís Martins de Lima**  
Coordenador de Administração Tributária – CATRI

**APROVO** o parecer acima em seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada no presente processo. Encaminhe-se aos setores competentes para adoção das providências cabíveis.

*\*Documento assinado digitalmente\**

**Márcio Cardeal Queiroz da Silva**  
Secretário Municipal das Finanças



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número KZNCTPEP

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 4001239 e código KZNCTPEP

Para validar a assinatura digital, acesse o site do Instituto Nacional de Tecnologia da Informação: <https://validar.iti.gov.br/>

**ASSINADO POR:**