

**PARECER 006/2024**

**PROCESSO GR: 332008/2023**

**INTERESSADO:** [REDACTED]

**CNPJ:** [REDACTED]

**ASSUNTO:** Consulta Tributária

Consulta Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Atendimento dos pressupostos formais da Consulta. Responsabilidade do substituto tributário pela retenção do imposto, nos termos do art. 230, II, alínea “k”, da Lei Complementar nº 159/2013 – Código Tributário do Município de Fortaleza – CTMF. Obrigação perante o Município de Fortaleza apenas quando este for o sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Art. 236-A do CTMF. Mera obrigação acessória.

## 1. RELATÓRIO

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

Em apertada síntese, a Consulente narra que desenvolve atividade sujeita à incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), explorando o serviço de “planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres” (subitem 4.22 da lista do Anexo I da Lei Complementar nº 159/2013 – Código Tributário do Município de Fortaleza – CTMF).

Explicita ainda a Consulente que, pela “amplitude territorial de suas operações” e pelo “volume financeiro envolvido”, contrata prestadores de serviços estabelecidos, certas vezes, fora da circunscrição territorial da municipalidade fortalezense. Além disso, reconhece o comando legal do art. 230, II, alínea “k”, do CTMF, que determina serem substitutas tributárias, dentre outras, as sociedades que explorem as atividades descritas no já citado subitem 4.22.

Aduz, à vista disso, que, sendo substituta tributária e tomando diversos serviços para a consecução de suas atividades, regra geral, é responsável pela “retenção na fonte e recolhimento do ISS devido ao município de Fortaleza” e, nesse ponto, alerta que tem recebido reclamações de seus prestadores de serviços estabelecidos fora desta municipalidade. Esclarece, ademais,

que as reclamações concernem à alegada “bitributação em virtude da retenção na fonte realizada com fulcro no art. 236-A, §2º, do CTM”.

Traz, adicionalmente, *ad argumentandum tantum*, exemplo de relação contratual firmada entre si e um prestador hipotético estabelecido no Município de Maracanaú que, contudo, também possui unidade econômica em Fortaleza. Afirma, na hipótese formulada, que, mesmo sendo o ISSQN, pelo aspecto espacial da regra matriz de incidência, devido, *in casu*, a outro município, o retém e o recolhe a Fortaleza.

Assevera, neste contexto, que assim procede com fulcro no quanto disposto no art. 236-A do CTMF, e, em seguida, expõe (fls. 57 e 58 dos autos) as interpretações que extrai dos dispositivos legais que menciona.

Encaminhando-se para o fim de seu relato, traz aos autos imagem retirada de sistema desta Administração Fazendária e afirma que realiza a retenção do imposto quando o prestador, além de unidade fora de Fortaleza, possui também estabelecimento nesta municipalidade.

Por derradeiro, formula os seguintes questionamentos, em termos equivalentes:

- a. Está correto o entendimento da Consulente de que é obrigatória a retenção do ISS na escrituração de notas fiscais emitidas por prestadores de serviços estabelecidos fora de Fortaleza, mas que possuem unidade econômica em Fortaleza (CPBS), conforme previsto no § 2º, do art. 236-A, do CTM?
- b. Sendo o questionamento anterior positivo, caso esses prestadores possuam inscrição ativa no CPOM, a retenção do ISS será dispensada ou continuará obrigatória?
- c. 1. Qual a diferença entre as situações estabelecidas no art. 236-A, §2º, incisos I e II, do CTM? 2. Está correta a interpretação da Consulente nas páginas 4 e 5 (fls. 57 e 58 dos autos) a respeito desses dispositivos legais do CTM?

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. 495 do Decreto nº 13.716/2015 (Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza – RCTMF), a seguir transcrito:

*Art. 495. Os sujeitos passivos, sindicatos, entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais e os auditores do tesouro municipal poderão realizar consulta à Administração Tributária Municipal sobre a interpretação da legislação tributária municipal e do Simples Nacional relacionada com fatos concretos e determinados.*

*§ 1º As consultas sobre interpretação da legislação do Simples Nacional somente serão respondidas se relacionadas com a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).*

*§ 2º A consulta poderá ser formulada diretamente pelo interessado, pelo representante legal ou por mandatário constituído por procuração pública ou particular.*

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. 68 a 71 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 de 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>:

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

*“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 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.*

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

*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 a matéria discutida tem o seu cerne na compreensão das normas que versam sobre:

1. Local da ocorrência do fato gerador do ISSQN ou aspecto espacial da regra matriz de incidência (art. 224 do CTMF);
2. Definição do estabelecimento prestador (art. 224, § 5º, do CTMF);
3. Extensão da sujeição passiva indireta (na modalidade de responsabilidade por substituição tributária) da Consulente perante o Município de Fortaleza (art. 230 do CTMF); e
4. Obrigação tributária acessória de exigir a comprovação da existência de estabelecimento prestador fora do território do Município de Fortaleza (art. 236-A c/c art. 144, ambos do CTMF).

Cada um dos temas acima merece considerações necessárias, ainda que breves, ao deslinde da questão trazida à apreciação do Fisco, especialmente o 4º, em relação ao qual se identifica o principal equívoco interpretativo da Consulente, como se demonstrará a seguir.

### **2.2.1 Do local da ocorrência do fato gerador do ISSQN ou aspecto espacial da regra matriz de incidência**

Quanto a este ponto, é lícito dizer que a definição do local da incidência do imposto (circunstância essencial para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária) é determinada pela Lei Complementar Nacional nº 116, de 31 de julho de 2003, não só porque se trata de norma geral em matéria tributária, aplicável a todos os entes que detêm competência para instituir o ISSQN, mas também porque é essencial para dirimir conflitos de competência entre os Municípios e o Distrito Federal, atendendo aos comandos do art. 146, I e III, da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>.

Referido diploma nacional foi reproduzido, em âmbito local, pelo CTMF, *Codex* que cuidou de instituir o ISSQN no Município de Fortaleza. Nesse sentido, em seu art. 224, *caput*, o CTMF estabelece que:

*Art. 224. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.*

Trata-se da regra, confirmada pelo conjunto das exceções citadas e disciplinadas no § 1º e seguintes do mesmo artigo.

Dessa regra e de suas exceções mostrou-se ciente a Consulente quando, em seu exemplo (fl. 56 dos autos), asseverou que os serviços de análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres (subitem 4.2 da lista do Anexo I do CTMF) são considerados prestados no local onde se situa o estabelecimento prestador.

Nota-se, portanto, que a dúvida da Consulente não orbita as matérias de definição do local da ocorrência do fato gerador e da identificação do sujeito ativo da obrigação tributária, claramente plasmadas nos diplomas normativos supracitados.

Contudo, não constitui excesso de zelo repisar que, na legislação municipal concernente ao ISSQN, a regra e as exceções quanto à definição do local em que se considera verificado o fato gerador são aquelas descritas no art. 224 do CTMF. Nenhum outro artigo legal disciplina essa

<sup>3</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;  
(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
(...)

matéria em âmbito local, sendo seguro afirmar que, para identificar se o Município de Fortaleza é ou não sujeito ativo da obrigação tributária relativa ao imposto em comento, é mister observar a norma do citado dispositivo.

Faz-se essa observação para concluir que as demais disposições legais ou infralegais que estabelecem, *verbi gratia*, responsabilidade tributária por substituição ou obrigação acessória concernente ao ISSQN não têm o condão de alterar o critério espacial da regra matriz de incidência do imposto.

### 2.2.2 Da definição do estabelecimento prestador

Como exposto no tópico anterior, a regra (art. 224, *caput*, do CTMF) é que o ISSQN seja devido no local onde se situa o estabelecimento prestador, tendo os edis fortalezenses definido este conceito no § 5º do citado artigo:

Art. 224. (...)

§ 5º 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. (grifos nossos)

À luz da referida definição, pode-se inferir que o estabelecimento prestador é o complexo de bens, pessoas e equipamentos empregados na atividade econômica contratada. Nessa toada, temos lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>4</sup>:

*“A definição legal procura abranger todos os elementos (pessoas, bens, equipamentos) que caracterizam um estabelecimento, explicitando o conceito do art. 1.142 do Código Civil, que ‘considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária’, que deveria ser acolhido nos lindes tributários (art. 110 do CTN).”*

Por conseguinte, não são apenas critérios jurídicos os necessários à configuração do estabelecimento prestador: antes da mera pactuação contratual entre prestador e tomador, há que se prestigiar a dimensão fática envolvida na avença.

Assim, se uma entidade prestadora de serviços possui, *verbi gratia*, uma unidade econômica em Aquiraz e outra em Fortaleza e presta serviços a um tomador, o critério que balizará a definição do estabelecimento prestador é o critério fático. Ou seja, no exemplo citado, se a unidade econômica cujos bens, pessoas e equipamentos tenham sido efetivamente afetados à execução do serviço tenha sido a de Fortaleza, será ela considerada o estabelecimento

4 MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. – 7. ed. – São Paulo: Malheiros, 2023. P. 352.

prestador, ainda que a prestação de serviço tenha sido contratualmente celebrada com prestador juridicamente estabelecido em Aquiraz. O inverso também é válido e se dá independentemente de haver ou não inscrição da entidade nos cadastros fiscais dos municípios envolvidos.

Nesse mesmo sentido são os ensinamentos de Alexandre Marques Andrade Lemos<sup>5</sup>:

*“(...) sugerimos a adoção da tese que nominamos de ‘teoria da imanência do ISS ao local do estabelecimento’. Em sua essência, ela se pauta no raciocínio de que, havendo características de estabelecimento prestador no local da prestação do serviço, o ISS deve ser recolhido em favor do município onde este se efetivou. Para clarificar, no exemplo trazido à baila, se o prestador de serviços é sediado na capital paulista, mas mantém estrutura física caracterizada como estabelecimento prestador na cidade de Campinas, tendo ele executado serviços nesta última em favor de cliente nela sediado, haveremos de considerar que a materialização do fato tributável (prestação do serviço) deve se vincular ao estabelecimento prestador que ali existe.”*

Destarte, é mister esclarecer à Consulente que, independentemente de aspectos formais ou cadastrais, a exemplo dos contratos por ela firmados ou da existência de inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços ou no Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM) para o prestador, o critério prevalente na definição do estabelecimento responsável pela execução do serviço é o fático: o conjunto de bens, pessoas e equipamentos realmente afetados à consecução do objeto contratual por ela pactuado<sup>6</sup>.

### **2.2.3 Extensão da sujeição passiva indireta (na modalidade de responsabilidade por substituição tributária) da Consulente perante o Município de Fortaleza**

Quanto ao aspecto pessoal da regra matriz de incidência do ISSQN no Município de Fortaleza, o CTMF traz as seguintes categorias de sujeitos passivos:

1. Direto: contribuinte (sempre o prestador do serviço), conforme o art. 229;
2. Indiretos: substituto tributário (art. 230), responsável tributário (art. 233) e responsável solidário (art. 235).

Na hipótese sob análise, temos: contribuintes (os prestadores que fornecem seus serviços à Consulente) e substituta tributária (a própria Consulente, que desenvolve a atividade tributada pelo subitem 4.22 da lista do Anexo I do CTMF). Vale dizer, nesse contexto, que não há

<sup>5</sup> LEMOS, Alexandre Marques Andrade. **Gestão tributária de contratos e convênios**. 4. Ed. Salvador: Open Editora, 2015. p. 452.

<sup>6</sup> Registre-se, em tempo, que a definição do estabelecimento prestador é especialmente relevante quando o serviço prestado se submete à regra geral insculpida no *caput* do art. 224 do CTMF. Quando a tributação se dá no local da prestação do serviço, a exemplo do subitem 7.2 da lista do Anexo I do CTMF, ou no estabelecimento ou domicílio do tomador, o estabelecimento daquele que executa o serviço é irrelevante para a definição do critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

questionamento pela Consulente quanto à sua condição de responsável por substituição (fl. 55 dos autos).

Contudo, faz-se necessário esclarecer a amplitude da obrigação da Consulente de reter e recolher valores a título de ISSQN para o Município de Fortaleza. Em seu exemplo (fls. 56 e 57 dos autos), ela deixa claro que, mesmo nas situações específicas nas quais o imposto é devido a outro ente federativo, realiza a retenção e o recolhimento para Fortaleza, se o prestador também possuir unidade econômica nesta municipalidade.

Ora, ao agir como no exemplo que trouxe (em que, a despeito de o tributo ser devido a outro município, a tomadora o recolheu a Fortaleza), a Consulente não observa as normas legais, nacionais e locais, que estatuem a regra matriz de incidência do ISSQN quanto ao aspecto espacial. Regras essas em relação às quais ela demonstra conhecimento.

Nessa esteira, é imprescindível dizer que sua responsabilidade por substituição tributária perante o Município de Fortaleza somente existirá quando esta municipalidade for o sujeito ativo da obrigação tributária. Para verificar se isso ocorre, é preciso:

1. Discernir qual o aspecto material da prestação, ou seja, qual serviço foi prestado;
2. Subsumir o serviço executado a um dos subitens da lista do Anexo I do CTMF;
3. Identificar se o subitem em questão se insere na regra do *caput* do art. 224 do CTMF (estabelecimento ou domicílio do prestador) ou em alguma das exceções a essa regra (local da prestação, estabelecimento ou domicílio do tomador);
4. Identificar, caso o prestador possua mais de uma unidade econômica e o serviço for devido no local do estabelecimento prestador, qual das unidades é aquela cujos bens, pessoal e equipamentos foram realmente empregados na execução contratual.

Por conseguinte, tendo sido observados os itens 1 e 2 e tendo sido identificada a diretriz normativa aplicável quanto ao aspecto espacial, caso se trate da regra geral e o estabelecimento prestador, definido conforme as características descritas no item 2.2.2, seja localizado fora da circunscrição territorial de Fortaleza, esta municipalidade NÃO será o sujeito ativo da obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador. Assim, não haverá relação jurídico-tributária entre a Consulente, na condição de substituta tributária, e esta Capital.

Em resumo, pode-se dizer que, se o sujeito ativo da relação tributária não for esta municipalidade, a Consulente não será substituta tributária perante Fortaleza, restringindo-se essa responsabilidade às hipóteses em que o ISSQN seja devido ao erário fortalezense.

Ressalve-se, por oportuno, que, nas hipóteses em que o serviço seja devido ao Município de Fortaleza, pela conjugação das normas pertinentes aos aspectos material e espacial da regra matriz de incidência, a Consulente terá, sim, o dever de reter e recolher o imposto a esta municipalidade.

## 2.2.4 Da obrigação tributária acessória de exigir a comprovação da existência de estabelecimento prestador fora do território do Município de Fortaleza

Neste ponto, cumpre esclarecer a natureza da obrigação imposta pelo art. 236-A do CTMF aos substitutos tributários quando tomam serviços de prestadores alegadamente localizados fora do território de Fortaleza.

Para tanto, é mister explicitar que, em matéria tributária, as obrigações impostas aos sujeitos passivos podem ser de dois tipos:

1. Obrigação principal<sup>7</sup>: tem conteúdo pecuniário, relativo a tributo ou multa, implicando na transferência de recursos ao erário;
2. Obrigação acessória<sup>8</sup>: é instituída no interesse da Administração Fazendária, com o intuito de tornar mais escorreitas as atividades de fiscalização e arrecadação.

Seguindo essa conceituação, podemos asseverar que a obrigação da Consulente, que também exerce atividade sujeita à incidência do ISSQN<sup>9</sup>, de recolher o imposto ao Tesouro Municipal é, ilustrativamente, espécie do gênero obrigação principal.

Doutra banda, a imposição oposta aos substitutos tributários pelo art. 236-A do CTMF é de estirpe diversa. Colha-se o referido dispositivo para fins de análise:

*Art. 236-A. Os substitutos e os responsáveis tributários, quando tomarem ou intermediarem serviços de prestadores estabelecidos em outro Município ou no Distrito Federal e que o ISSQN seja devido no local do estabelecimento prestador, para determinar o local de incidência do imposto, deverão exigir a comprovação da real existência do estabelecimento do prestador naquele território.*

*§ 1º A falta de exigência do disposto no caput deste artigo implicará na aplicação de multa pecuniária determinada na forma prevista no artigo 187, inciso III, alínea "a", deste Código.<sup>10</sup>*

*§ 2º O disposto no caput deste artigo não se aplica quando:*

*I - o prestador de serviço:*

*a) possuir unidade econômica ou profissional no território deste Município;*

<sup>7</sup> Art. 28, §1º, do CTMF: Art. 28 (...) § 1º A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo de competência do Município ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

<sup>8</sup> Art. 28, §2º, do CTMF: Art. 28 (...) § 2º A obrigação tributária 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.

<sup>9</sup> Subitem 4.22 da lista do Anexo I do CTMF.

<sup>10</sup> Note-se que a previsão de aplicação de penalidade pecuniária no caso de descumprimento da determinação do caput do art. 236-A confirma a sua natureza de obrigação acessória, nos termos do art. 28, § 3º, do CTMF: Art. 28 (...) § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

*b) emitir nota fiscal de serviço ou documento equivalente por meio de sistema eletrônico disponibilizado por este Município.*

*II - o ISSQN do serviço prestado seja devido a este Município, em razão da existência de estabelecimento prestador no território deste Município e da incidência do imposto dá-se no local da prestação do serviço ou no local do domicílio ou do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço.*

*§ 3º A comprovação da existência do estabelecimento do prestador fora do território deste Município poderá ser realizada na forma prevista no artigo 144 deste Código, conforme estabelecido na legislação tributária. (Artigo e parágrafos acrescidos pelo art. 25 da Lei Complementar nº 318, de 23 de dezembro de 2021)*

Ao comandar que os substitutos exijam dos prestadores determinada comprovação (no caso, comprovação da existência de estabelecimento prestador além dos limites de Fortaleza), o art. 236-A do CTMF estatui uma obrigação desprovida de conteúdo pecuniário, instituída no intuito de permitir a confrontação das informações fornecidas com as eventualmente colhidas por meio de procedimento fiscal posteriormente deflagrável. Trata-se, portanto, de obrigação acessória.

Referido dever, é necessário contextualizar, foi instituído concomitantemente ao fim da obrigatoriedade imposta aos prestadores localizados em outros municípios de, explicitando essa condição, se inscreverem no Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM). A extinta imposição, que também tinha a natureza de obrigação acessória, estava insculpida na redação anterior do art. 144 do CTMF<sup>11</sup>.

A nova dicção do citado dispositivo, contudo, apenas faculta ao prestador localizado em outro município que realize a sua inscrição no CPOM. A faculdade vem, registrada, acompanhada de uma utilidade para o executor do serviço: a cada nova prestação que ele realize a um tomador estabelecido em Fortaleza, será desnecessária a comprovação de que ele realmente se encontra fora do território desta municipalidade<sup>12</sup>.

Nessa esteira, com o fim da obrigatoriedade imposta ao prestador do serviço, a Administração Fazendária impôs, legitimamente, que o tomador localizado em Fortaleza exija a comprovação de que o prestador realmente esteja estabelecido fora desta municipalidade (art. 236-A, *caput*, do CTMF), com o fito de obstar a eventual evasão de recursos efetivamente devidos ao erário fortalezense. Não obstante, o Fisco permitiu a dispensa desta novel imposição caso o

<sup>11</sup> A redação, hoje não mais vigente, era: Art. 144. Os prestadores de serviços estabelecidos ou domiciliados em outro município ou no Distrito Federal que emitirem nota fiscal de serviço, ou outro documento fiscal equivalente, para tomador de serviços do Município de Fortaleza, também são obrigados a efetuarem inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços, na condição de prestador de serviço de outro município.

<sup>12</sup> A nova redação do art. 144: Art. 144. A pessoa jurídica prestadora de serviço estabelecida fora do território deste Município, **com vistas a evitar a comprovação do local do estabelecimento prestador para o tomador ou intermediário do serviço estabelecido neste Município, a cada prestação de serviço, poderá** requerer inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços, na condição de prestador de serviço de outro município, na forma e condições estabelecidas na legislação tributária. (grifos nossos)

prestador de fora se cadastre, agora facultativamente, no CPOM, explicitando sua condição. É isso que estatui o §3º do multicitado art. 236-A do CTMF, acima transcrito.

Adicionalmente à dispensa da exigibilidade de comprovação trazida pelo §3º do dispositivo em comento, o §2º, também do art. 236-A do CTMF, prevê que não se aplica a regra do *caput* quando:

- a. O prestador tenha unidade econômica em Fortaleza ou emita nota fiscal ou documento equivalente por sistema da Administração Fazendária deste Município (inciso I, alíneas “a” e “b”, do §2º do art. 236-A do CTMF);
- b. O imposto seja efetivamente devido ao erário fortalezense (inciso II do §2º do art. 236-A do CTMF).

Ao proceder-se à exegese dos dispositivos sob comento, chega-se a uma única interpretação que se compatibiliza com os ordenamentos jurídicos nacional (Lei Complementar nº 116/2003) e local (CTMF): (1) quando o ISSQN for devido ao Município de Fortaleza, o substituto tributário deverá reter e recolher normalmente o imposto, sem necessidade de exigir a comprovação da existência de estabelecimento fora do território desta municipalidade; (2) também não será exigida a comprovação quando haja unidade econômica do executor do serviço dentro do território fortalezense, ou quando ele tenha emitido documento fiscal por sistema gerido pela Administração Fazendária da Capital alencarina.

As regras acima enunciadas, vale destacar, são aplicáveis apenas à obrigação acessória trazida pelo art. 236-A do CTMF, exaustivamente referenciado neste tópico. Noutros termos, dizem respeito à necessidade de o substituto tributário exigir, ou não, a comprovação de existência de estabelecimento prestador fora do território fortalezense.

Doutra natureza e submetida a outras regras, indicadas no tópico 2.2.3, a obrigação decorrente da atribuição de responsabilidade por substituição tributária à Consulente (art. 230, II, alínea “k”, do CTMF) é autônoma e deve ser adimplida em conformidade com os dispositivos normativos que a regem.

### **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. Está correto o entendimento da Consulente de que é obrigatória a retenção do ISS na escrituração de notas fiscais emitidas por prestadores de serviços estabelecidos fora de Fortaleza, mas que possuem unidade econômica em Fortaleza (CPBS), conforme previsto no § 2º, do art. 236-A, do CTM?**

Não. Inicialmente, pode-se dizer que o art. 236-A do CTMF não determina qualquer retenção ou recolhimento de ISSQN. Como exposto acima, trata-se de obrigação acessória dirigida aos substitutos tributários que tomam serviços de prestadores estabelecidos fora do território do Município de Fortaleza.

Assim, a Consulente somente deverá reter e recolher o imposto para o erário fortalezense, conforme determinam o art. 230 e seus consectários, todos do CTMF, quando o sujeito ativo da obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador for o Município de Fortaleza, observando-se as normas definidoras do aspecto espacial da regra matriz de incidência do ISSQN.

É mister ressaltar, por oportuno, que fica a Consulente sujeita à fiscalização tributária do Município de Fortaleza. Assim, ficará ela submetida à autuação pertinente quando se verificar que o prestador se encontra estabelecido nesta Capital ou presta o serviço por unidade econômica aqui situada, embora tenha alegado estabelecer-se noutra municipalidade.

**b. Sendo o questionamento anterior positivo, caso esses prestadores possuam inscrição ativa no CPOM, a retenção do ISS será dispensada ou continuará obrigatória?**

Questionamento prejudicado.

Pode-se dizer, no entanto, que a inscrição do prestador no CPOM como prestador de outro município, na forma do art. 144 do CTMF, dispensa o tomador localizado em Fortaleza de exigir a comprovação da existência de estabelecimento do executor do serviço fora do território fortalezense, nos termos do §3º do art. 236-A do CTMF.

Essa dispensa, todavia, não o exonera do dever de efetuar a retenção e o recolhimento do ISSQN ao Município de Fortaleza quando este for o sujeito ativo da obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador, como destacado na resposta ao item “a” dos questionamentos da Consulente.

**c. 1. Qual a diferença entre as situações estabelecidas no art. 236-A, §2º, incisos I e II, do CTM? 2. Está correta a interpretação da Consulente nas páginas 4 e 5 (fls. 57 e 58 dos autos) a respeito desses dispositivos legais do CTM?**

c.1. Os citados dispositivos devem ser interpretados em consonância com o restante do ordenamento jurídico-tributário municipal, de modo que a diferença que se pode estabelecer entre eles é:

- No caso do inciso I do §2º do art. 236-A, o substituto estará desobrigado de exigir a comprovação da existência de estabelecimento prestador fora do Município de Fortaleza, independentemente de quem seja o ente federado sujeito ativo da obrigação tributária;

- No caso do inciso II do §2º do art. 236-A, o substituto estará desobrigado de exigir a comprovação da existência de estabelecimento prestador fora do Município de Fortaleza porque o ISSQN já será devido a esta municipalidade, mesmo que o executor do serviço alegue não estar dentro da circunscrição territorial fortalezense.

c.2. Não. Os citados dispositivos não dizem respeito à determinação do aspecto espacial ou do aspecto pessoal da regra matriz de incidência do ISSQN, como a Consulente deixa inferir em sua interpretação. Eles devem ser interpretados em consonância com o caput do art. 236-A, que meramente estabelece uma obrigação acessória dirigida aos substitutos tributários submetidos à legislação do Município de Fortaleza.

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

Fortaleza/CE, 6 de junho de 2024.

Documento assinado digitalmente  
 **GABRIEL CARNEIRO DE CASTRO**  
Data: 06/06/2024 08:35:53-0300  
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

*\*Documento assinado digitalmente\**  
**Gabriel Carneiro de Castro**  
**Auditor do Tesouro Municipal**  
**Mat. 157605**

Documento assinado digitalmente  
 **PAULO SERGIO DANTAS LEITAO**  
Data: 06/06/2024 09:29:35-0300  
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

*\*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\**  
**Flávia Roberta Bruno Teixeira**  
**Secretária Municipal das Finanças**



**Fortaleza**  
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número G5VVDAZD

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3425269 e código G5VVDAZD

**ASSINADO POR:**

GABRIEL CARNEIRO DE CASTRO em 06/06/2024

PAULO SERGIO DANTAS LEITAO em 06/06/2024

PAULO LUIS MARTINS DE LIMA:42705045368 em 06/06/2024

FLAVIA ROBERTA BRUNO TEIXEIRA:83988742368 em 19/06/2024