

INSTITUIÇÃO DO CPOM NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: UM ESTUDO SOBRE AS REPERCUSSÕES NA ARRECADAÇÃO DO ISS

Geone da Silva Almeida (UFC) geonealmeida@alu.ufc.br
Danival Sousa Cavalcante (UFC) danival@ufc.br

RESUMO

Uma das principais marcas do federalismo competitivo brasileiro é o fenômeno da guerra fiscal, na qual os entes tributantes competem entre si pela instalação de empresas em seus territórios, ofertando benefícios fiscais como principal atrativo aos potenciais contribuintes com a finalidade de maximizar a arrecadação tributária. Na esfera municipal, a guerra fiscal tem como principal objeto de disputa as receitas oriundas do ISSQN (Imposto Sobre Serviços) e, nesse contexto, algumas prefeituras instituíram o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM), como forma de evitar a sonegação fiscal praticada por empresas que simulam o domicílio em municípios distintos daqueles onde prestam seus serviços, a fim de recolher o ISS com alíquotas menores nos municípios que tributamos mesmos tipos de serviços. Em Fortaleza, o CPOM foi implementado em 2017 e o presente estudo tem como objetivo analisar quais foram as suas repercussões na arrecadação do ISS pela capital cearense. A pesquisa foi documental de abordagem qualitativa, com base nas receitas de ISS extraídas dos portais da transparência municipais comparando o desempenho de Fortaleza com demais capitais da região Nordeste e com os municípios mais populosos da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF), antes e após 2017. Verificou-se que o CPOM impactou positivamente a arrecadação do ISS na capital cearense, favorecendo a ampliação dos níveis de recolhimento desse tributo.

Palavras-chave: Guerra fiscal; Imposto sobre serviços; CPOM

ABSTRACT

One of the main marks of Brazilian competitive federalism is the phenomenon of tax war, in which taxing entities compete for the installation of companies in their territories, offering tax benefits as the main attraction to potential taxpayers in order to maximize tax collection. At the municipal level, the fiscal war has as its main object of dispute the revenues from the ISS (Imposto Sobre Serviços) and, in this context, some municipalities have instituted the Registry of Service Providers from Other Municipalities (CPOM), as a way of avoiding tax evasion. tax practiced by companies that simulate domicile in municipalities other than those where they provide their services, to collect ISS at lower rates in municipalities that tax the same types of services. In Fortaleza, the CPOM was implemented in 2017 and the present study aims to analyze what were its repercussions on the collection of ISS by the capital of Ceará. The research was documentary with a qualitative approach, based on ISS revenues extracted from municipal transparency portals, comparing the performance of Fortaleza with other capitals in the Northeast region and with the most populous municipalities in the Metropolitan Region of Fortaleza (RMF), before and after 2017. It was found that the CPOM had a positive impact on the collection of ISS in the capital of Ceará, favoring the expansion of the levels of collection of this tax.

Keywords: Tax war; Tax over services; CPOM

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no seu artigo 1º a figura de uma terceira esfera governamental: os municípios (BRASIL, 1988) e assegurou-lhes igualdade de tratamento com os demais entes federativos. Gnipper (2016) destaca que os municípios são dotados de poderes para deliberar sobre todas as matérias que digam respeito ao seu interesse local, por meio de leis, da suplementação da legislação federal e estadual, no que couber, e da instituição e arrecadação de tributos.

Para conseguir manter a máquina pública funcionando de maneira a suprir as demandas da população é necessário arrecadar receitas, ou seja, dinheiro. A maior fonte dessa arrecadação se dá por meio da tributação. As receitas arrecadadas são investidas pelo Estado nas áreas de educação, segurança pública, saúde, saneamento básico, transportes, e outras. (OLIVEIRA; ASSUMPÇÃO, 2020).

Para fazer frente ao custeio das suas obrigações, os municípios brasileiros têm no imposto sobre serviços – ISS, a sua principal fonte de renda, sendo esse o tributo que possui maior participação dentre as receitas próprias desses entes (OZAKI; BIDERMAN, 2004).

A Lei Complementar nº 116, que rege o imposto sobre serviços, define em seu art. 3º que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (BRASIL, 2003). Dentro deste contexto, algumas prefeituras buscando atrair empresas para seus territórios, passaram a reduzir suas alíquotas de ISS, como principal atrativo, gerando assim, disputas entre os entes pelos recursos da iniciativa privada.

Algumas empresas no intuito de recolher menos impostos, passaram a simular o estabelecimento em municípios onde as alíquotas de ISS são menores, quando, de fato, tinham suas unidades econômicas situadas em outras cidades (ZITTEI; ALONSO; LUGOBONI, 2012). Por sua vez, os municípios, no intuito de manter as receitas dos serviços que foram efetivamente prestados em seus territórios e acabar com as fraudes de simulação de estabelecimento, implementaram legislações que obrigam os prestadores de serviços de municípios distintos a comprovarem que, de fato, lá estão, justificando assim a criação do Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios – CPOM.

No Brasil, a Prefeitura de São Paulo, por meio do Decreto nº 46.598, de novembro de 2005, foi pioneira na implementação do CPOM, como uma espécie de mecanismo idealizado para combater a evasão fiscal relacionada ao ISS (ZITTEI; ALONSO; LUGOBONI, 2012). Posteriormente, diversas cidades brasileiras instituíram esse tipo de cadastro e as nomenclaturas variam como: Registro Auxiliar de Nota Fiscal de Serviço (RANFS) em Aracajú-SE, Cadastro de Empresas não Estabelecidas (CENE) em São Luís-MA, Documento Auxiliar de Nota Fiscal de Serviço de Outro Município (DANFOM) em Rio Grande-RS etc.. No Estado do Ceará, dos 184 municípios, somente a Capital Fortaleza regulamentou legislação que estabelece esta obrigação acessória através da Instrução Normativa nº 02 de 16 de janeiro de 2017 que regulamentou o disposto no art.144 da Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013.

Diante dessas considerações esta pesquisa busca responder à seguinte problemática: Quais as repercussões da instituição do CPOM no Município de Fortaleza sob a ótica da arrecadação do ISS?.

O presente estudo, tem como objetivo avaliar o impacto da instituição do CPOM no Município de Fortaleza sob a ótica da arrecadação do ISS. Para alcançar esse objetivo foi necessário analisar a arrecadação de ISS pelo Município de Fortaleza antes e após instituição do CPOM, além de confrontar as variações das receitas de ISS no período de 2014 a 2020 entre

Fortaleza e os cinco municípios cearenses mais populosos, pertencentes à Região Metropolitana de Fortaleza, e entre Fortaleza e as demais capitais da Região Nordeste.

Nos últimos anos vêm crescendo o número de prefeituras que estão implementando o CPOM (BRANCO; MOURA, 2021). Nesse contexto, o presente estudo é relevante para o mercado pois, ao evidenciar as informações sobre o CPOM permitindo que as empresas tomadoras de serviços estabelecidas em Fortaleza, e prestadores de serviços domiciliados em outros municípios, possam se planejar tributariamente quanto a cobrança do ISS. Dado que os tomadores poderão evitar a criação de passivos tributários e os prestadores entenderão os mecanismos necessários para estarem em conformidade com essa obrigação, protegendo-os da bitributação do ISS, com maior previsibilidade à formulação dos preços de seus serviços.

A literatura desenvolvida sobre essa temática ainda se encontra em estágio embrionário e os poucos estudos realizados abordam os impactos da implementação do CPOM sob a ótica da arrecadação municipal, restringindo evidências nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, de acordo com, os trabalhos de Zittei, Alonso e Lugoboni (2012), Oliveira e Assumpção (2019), Branco e Moura (2021). Esta pesquisa, no entanto, possui maior abrangência, pois analisa os impactos do CPOM na arrecadação municipal de Fortaleza em comparação com outros 13 municípios, dentre esses estão os cinco mais populosos do Estado do Ceará, pertencem à Região Metropolitana de Fortaleza (Caucaia, Maracanaú, Maranguape, Pacatuba e Aquiraz), possibilitando uma análise em nível local, as outras oito capitais da região Nordeste do Brasil (Aracaju, João Pessoa, Maceió, Natal, Recife, Salvador, São Luís e Teresina), possibilitando uma análise em nível regional, sendo que em algumas dessas capitais também vigoram cadastros análogos ao CPOM de Fortaleza.

Assim amplia-se o escopo de compreensão do fenômeno estudado, observando os seus efeitos quando aplicado nos municípios da região Nordeste que segundo o IBGE (2021) concentram 27,30% da população nacional contra 42% da população do país que residem na região Sudeste. Desse modo, estende-se a compreensão do fenômeno estudado, contribui para elevar a literatura acerca da temática gerando benefícios também ao meio acadêmico na exploração do tema investigado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A guerra fiscal no âmbito municipal

De acordo com Martins e Cintra (2006), a guerra fiscal entre Municípios tem como principal objeto de disputa as receitas oriundas do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), os autores também acrescentam que a disputa que inicialmente se concentrava nas unidades da federação, alastrou-se para os municípios brasileiros, que na busca por investimentos passaram a oferecer aos almejados investidores, subsídios, incentivos financeiros, deferimentos, incentivos fiscais e de infraestrutura, desse modo, manipulando artificialmente critérios de mercado.

O termo “guerra fiscal” segundo Mateus, Santos e Sissi (2017) é definido como a concorrência entre as fazendas públicas que possuem igual competência para cobrar impostos, porém são desiguais quanto a suas estruturas e vantagens competitivas para atrair recursos privados para sua área geográfica. Pereira e Câmara (2020) conceituam a guerra fiscal como sendo um fenômeno de natureza predatória no qual as fazendas públicas disputam investimentos oriundos da iniciativa privada.

Rezende (2020) aponta esse fenômeno como a manifestação mais explícita do federalismo competitivo brasileiro e aponta que são frequentes os ingressos de Ações Direitas

de Inconstitucionalidade (ADI) no Supremo Tribunal Federal (STF) visando a dirimir o embate federativo decorrido da concessão irregular de benefícios/incentivos.

Para além de ataques a elementos de legalidade e constitucionalidade a guerra fiscal em seu cerne, constitui como um obstáculo a políticas econômicas expressivas para o desenvolvimento, principalmente dos estados, pois diminui a arrecadação global desses entes federativos (SANTOS; SANTOS, 2020).

Em suma, pode-se compreender que a guerra fiscal remete a um processo no qual os entes tributantes competem entre si pela instalação de empresas em seus territórios, ofertando benefícios fiscais como principal atrativo aos potenciais contribuintes e buscar trazer desenvolvimento econômico para as suas regiões. No âmbito municipal a competição gira em torno da exigência de alíquotas de ISS cada vez menores praticadas pelas prefeituras.

2.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN, que, destarte, será mencionado pela sua sigla mais conhecida, ISS, é descrito por Kossar e Soma (2008) como um imposto que, em regra geral, incide sobre os serviços prestados no âmbito municipal, no momento da sua prestação, cuja base de cálculo baseia-se no valor do serviço e sob o qual a critério do fisco municipal incidirá uma alíquota que pode variar entre 2% e 5%. O ISS se trata de tributo de competência municipal, conforme previsão do art.156 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

Segundo Leão (2013) o ISS incide sobre o esforço humano, ou seja, nas obrigações de fazer, excluindo as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Excluindo-se as empresas de construção civil, a cobrança do ISS compete ao município no qual se estabelece a empresa prestadora de serviços (LIMA, 2013). Oliveira e Rosa (2016), também observam o art.156 da Carta Magna para a determinação do ISS e acrescentam as previsões trazidas pelo parágrafo 3º do referido artigo, que estabelece:

Compete aos Municípios instituir sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155; II, definidos em lei complementar. (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 1988, [s.p]).

A base de cálculo do imposto constitui-se do preço dos serviços (MECCA; ECKERT; MENEGAT, 2018). Miranda (2019) acrescenta que para o serviço ser relevante para fins de ISS este também deve ocorrer com a finalidade de obter uma contraprestação econômica e que somente haverá incidência desse tributo sob o serviço efetivamente prestado, excluindo-se da incidência determinadas modalidades de serviço previstas em lei.

Acerca das obrigações impostas aos contribuintes pela legislação fiscal, Plutarco, Gico Junior e Valadão (2012) definem a obrigação tributária principal como sendo o valor a ser recolhido pelo contribuinte em favor da Administração Tributária enquanto tributo ou penalidade, ao passo que toda e qualquer obrigação positiva ou negativa imposta ao contribuinte pela legislação tributária, exceto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, é considerada uma obrigação tributária acessória.

O Código Tributário Nacional, apresenta em seu art.115 o conceito de obrigação acessória, *in verbis*: “O Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 1966).

No Município de Fortaleza o ISS é regulamentado pelos arts. 223 a 259 da Lei Complementar nº159 de 2013, que institui o Código Tributário do Município e pelos artigos 578 a 781 do Decreto nº 15.674 de 2015, que aprova o Regulamento do Código Tributário do Municipal (FORTALEZA, 2013).

Das receitas tributárias do município compostas por impostos, taxas e contribuições de melhorias, destacam-se as receitas tributárias do ISS, que corresponderam a 45% do total da arrecadação tributária do ente no ano de 2020, segundo dados do portal da transparência de Fortaleza (PREFEITURA MUNICIPAL DE FORTALEZA, 2021).

2.3 Cadastro de prestadores de serviços de outros municípios

Dado que o ISS tem expressiva relevância para arrecadação tributária dos municípios, pois é o imposto que possui maior participação no total das receitas próprias desses entes federativos, justifica-se, portanto, investimentos por parte dos gestores municipais em mecanismos que visem a otimização da arrecadação do ISS (OZAKI; BIDERMAN, 2004). Cunha (2010) complementa informando que alguns entes municipais têm instituído obrigações acessórias, como é o caso do Município de São Paulo, que determinou a obrigatoriedade de inscrição em cadastro específico de empresas que prestarem serviços para empresas domiciliadas em sua localidade e que emitam documentos fiscais admitidos por outras prefeituras e acrescenta que o Município do Rio de Janeiro buscou na legislação da capital paulistana, a solução para o problema da evasão fiscal do ISS. A necessidade de ampliar a fiscalização e cobrança do ISS por parte dos Municípios está diretamente relacionada com o crescimento do setor de serviços em suas localidades (PIVA, 2012).

O Cadastro de Prestadores de Outros Municípios - CPOM foi originalmente instituído no Brasil pelo Município de São Paulo, pelo Decreto Estadual nº 46.598 de 2005, com a finalidade de resguardar os contribuintes verdadeiramente estabelecidos no município, dado que algumas empresas mesmo operando em São Paulo emitem notas fiscais com endereço de outros municípios em que a alíquota de ISS é menor para recolher menos imposto (ZITTEI; ALONSO; LUGOBONI, 2014).

Posteriormente, segundo Oliveira e Assumpção (2019) o município do Rio de Janeiro instituiu o Cadastro de Prestadores de Outros Municípios - CEPOM também com o propósito de acabar com as fraudes de simulação de criação de empresas em municípios onde a alíquota do ISS era inferior. Nesse sentido, Oliveira e Assumpção (2019) indicam também que o município do Rio de Janeiro visualizou no CEPOM um instrumento que permite através do combate à sonegação, aumentar a arrecadação do ISS. Nesse cadastro, os prestadores cujas sedes dos estabelecimentos empresariais estão domiciliadas em município diverso ao do tomador dos seus serviços, informam a autoridade fiscal daquela localidade, características empresariais e do serviço prestado com a finalidade de ter o ISS retido somente em seu domicílio tributário e não sofrer retenção do ISS também pelo tomador (BRANCO; MOURA, 2021).

Portanto, em caso de não observância do cadastro, o prestador de serviços localizado em outro município estará sujeito ao ônus de ter o ISS retido e recolhido pelo tomador em favor da administração tributária do seu município, de local da prestação dos serviços, o que, para Harada (2006), faz emergir o fenômeno da bitributação jurídica.

Vale ressaltar que a retenção e recolhimento do ISS efetuada pelo tomador dos serviços é considerada legal pelos tribunais, visto que poderia ser facilmente afastado com a realização do cadastro pelo prestador dos serviços junto ao fisco municipal (ZITTEI; ALONSO;

LUGOBONI, 2014). Oliveira e Assumpção (2019) também indicam a duplicidade do recolhimento do ISS na situação do prestador em município diverso que não possui cadastro no CEPOM do Rio de Janeiro, visto que nessa situação, arcará com o ISS para o Município do Rio de Janeiro e para o município onde se encontra domiciliado. Branco e Moura (2021) no entanto, se posicionam de maneira oposta, afirmando que o valor retido em função da não realização do cadastro no CEPOM gera multa pelo descumprimento da obrigação acessória e não o próprio imposto de tal modo que o ISS continua sendo devido no município do prestador, desse modo não se tratando de bitributação.

No Município de Fortaleza, foco deste trabalho investigativo, o Cadastro de Prestadores Serviços de Outros Municípios foi instituindo por meio da redação do artigo nº 144 da Lei Complementar nº 159 de 23 de dezembro de 2013, que foi regulamentada pelos artigos 210, 211, 214, 225 e 613 do Código Tributário do Município, aprovado pelo Decreto nº 13.716 de 22 de dezembro de 2015, sendo que ao obrigatoriedade do cadastro passou a ser exigida a partir de 1º de maio de 2017 após a publicação da Instrução Normativa Sefin nº 02 de 16 de janeiro de 2017 (SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS, 2017). Dentre os municípios cearenses, somente a capital Fortaleza estabeleceu legislação com essa finalidade.

Ainda com base nas informações prestadas pela autoridade fiscal do Município de Fortaleza, o CPOM é destinado ao cadastramento de prestadores de serviços estabelecidos em outros municípios que prestem serviços para tomadores estabelecidos no Município de Fortaleza, para fins de comprovarem que de fato estão estabelecidos em outro município. Segundo Cunha (2010), percebe-se que ao estabelecer o CPOM a intenção do legislador é comprovar se o prestador está realmente estabelecido em outro município fora do município onde o serviço é prestado.

Em 16 de janeiro de 2017, a Secretaria Municipal das Finanças de Fortaleza publicou a Instrução Normativa SEFIN Nº 2 que dispõe sobre o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM) (SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS, 2017). O referido documento apresenta todos os procedimentos relativos ao CPOM, disciplinando a inscrição, a alteração, a baixa e os demais atos a serem realizados por meio de sistema disponibilizado na Internet para o cumprimento da obrigação tributária (SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS, 2017).

No artigo 2º da supracitada Instrução Normativa, o legislador apresenta a definição do CPOM, sendo este, uma base de dados digital, destinada à manutenção e registro dos prestadores de serviços estabelecidos ou domiciliados em outros municípios para fins de controle e certificação do estabelecimento efetivo dessas pessoas (FORTALEZA, 2017).

O artigo 8º da Instrução Normativa SEFIN Nº 2 de 16 de janeiro de 2017, também determina o rol de informações necessárias à realização do cadastro pelo prestador de serviços de outra municipalidade, sendo o prestador obrigado a fornecer ao fisco de Fortaleza informações sobre os dados básicos da pessoa, constante no instrumento constitutivo e no comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), os dados do endereço comercial do estabelecimento que está sendo cadastrado e dos meios de contatos da pessoa, dados das pessoas integrantes do quadro societário, quando houver, os dados do(s) representante(s) legal(is) da pessoa e facultativamente os dados da pessoa responsável pela contabilidade do requerente (FORTALEZA, 2017).

A Secretaria Municipal das Finanças (2017) determina que, independentemente do serviço prestado, o prestador de serviços de outro município que for obrigado e não realizar o

cadastro no CPOM, sofrerá como consequência a retenção do ISS na fonte pelo tomador do serviço.

Assim sendo, conforme visto na doutrina em Harada (2006) e Oliveira e Assumpção (2019), pode-se compreender que a duplicidade da retenção do ISS em razão da não realização do cadastro no CPOM em Fortaleza por parte do prestador de serviços domiciliado em outro município poderá acarretar o fenômeno da bitributação no âmbito do ISS sobre a mesma base de cálculo e fato gerador dos serviços por ele prestados.

2.4 Estudos empíricos anteriores

Buscando validar a legalidade da instituição do CEPOM pelo município do Rio de Janeiro, Cunha (2010) apresentou a sua argumentação baseada no exame dos precedentes legais, doutrina e legislação que norteiam a matéria. Na percepção do pesquisador, o CEPOM pode ser um instrumento eficaz no combate a evasão fiscal causada pela prática da simulação de domicílio em outros municípios. Seus resultados apontaram para a constitucionalidade do cadastro e a não bitributação do ISS em decorrência da sua implementação. A abordagem acerca do tema é sob um olhar jurídico da questão. No entanto, não foram apresentadas as repercussões da exigência do CEPOM para fins de arrecadação e recolhimento do ISS.

Ao realizarem uma pesquisa exploratória com o objetivo de verificar se o CPOM no Município de São Paulo trata-se de um meio para aumentar a arrecadação do município ou a solução para acabar com fraudes de empresas localizadas em espaços virtuais, Zittei, Alonso e Lugoboni (2012), pautados em discussões fiscais e jurídicas, também buscaram avaliar se há legalidade nessa obrigatoriedade. Na análise dos dados foi constatado que o CPOM foi uma solução para dirimir as fraudes de empresas localizadas em espaço virtuais, bem como houve aumento relevante na arrecadação fiscal. O estudo é importante para o entendimento do impacto positivo na arrecadação do ISS alcançado pelo seu instituinte, bem como para demonstrar o mérito em se estabelecer mecanismos de combate à sonegação e à evasão fiscal, no entanto, não foram verificados os efeitos dessa obrigação no ponto de vista dos contribuintes do imposto sobre serviços.

Oliveira e Assumpção (2019), estudaram um caso aplicado ao município do Rio de Janeiro buscando verificar a influência da implementação do CEPOM para as receitas do ente. Os estudiosos expandiram a análise do tema para além dos aspectos jurídicos e da utilidade do cadastro enquanto meio para redução das fraudes de simulação do domicílio do estabelecimento do prestador. Para aprimorar o entendimento das implicações do CEPOM na arrecadação do município, foi realizada uma comparação da arrecadação do ISS com outros cinco municípios de maior população estimada no Estado do Rio de Janeiro, três anos antes e três anos após a instituição da obrigação acessória. Os resultados apontaram um acréscimo expressivo na arrecadação do ISS no período posterior a efetivação do CEPOM.

Pereira e Camara (2020) avaliaram o comportamento das prefeituras com relação a cobrança do ISSQN no contexto da guerra fiscal. Os autores valeram-se de método dedutivo para desenvolver pesquisa qualitativa onde analisaram a legislação federal – Constituição Federal e Código Tributário Nacional – bem como estudo da doutrina, jurisprudência e legislação específica, expandido sua investigação para além da seara tributária e inclinando-se às questões constitucionais. Os resultados apontaram a existência de concorrência predatória entre os entes tributantes que deveriam ser cooperados – fenômeno que fora intitulado pelos pesquisadores como fratricídio – e que esse comportamento repercute negativamente para o desenvolvimento social e econômico regional. Apontaram ainda que a guerra fiscal é um

problema econômico e social e que a solução passa pelo ordenamento jurídico atual, atualização dos sistemas de informação municipais, uniformização das obrigações tributárias e obediência aos princípios constitucionais da cooperação, federalismo e capacidade contributiva.

Rezende (2020) utiliza abordagem qualitativa mediante pesquisa documental tendo como fonte secundária de dados principalmente o sítio da Suprema Corte para analisar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) ingressadas junto ao Supremo Tribunal Federal no intuito atenuar a guerra fiscal. O plano de fundo é a disputa envolvendo as receitas oriundas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que segundo o autor se caracteriza como “o lado mais explícito do federalismo competitivo brasileiro”. Em seus resultados o pesquisador verificou que embora o STF tenha atuado como mitigador dessas práticas, a concessão de benefícios fiscais ainda é amplamente praticada em todo território nacional e aponta a instituição da Lei Complementar 160/2017 como possível solução para pôr fim judicialização da guerra fiscal.

Em uma investigação no município de Duque de Caxias, que não possui CEPOM, Branco e Moura (2021) analisaram o impacto da adoção do cadastro aos prestadores de serviço domiciliados em outros municípios. Foi traçado entre um paralelo entre Duque de Caxias e o município do Rio de Janeiro, buscando justificar a implantação do CEPOM em Duque de Caxias tendo como parâmetro os resultados obtidos pela capital fluminense no âmbito da fiscalização e arrecadação após a exigência do CPOM. Na discussão sobre os resultados verificou-se que devido ao município de Duque de Caxias ter natureza tomadora de serviços, a instituição do CPOM acarretaria numa possível grande perda de tributos.

Os estudos referenciados buscaram compreender quais as pretensões das prefeituras ao regulamentar o CPOM e se essa obrigação acessória trouxe benefícios para a arrecadação tributária dos entes que a instituíram. Esse entendimento veio através da análise histórica das receitas de ISS dos municípios antes e após a instituição do CPOM em comparação com as cidades periféricas.

Percebe-se nos estudos anteriores que todas as prefeituras que implementaram a obrigatoriedade de cadastro prévio voltado aos prestadores domiciliados em outros municípios obtiveram incrementos na arrecadação do ISS e alcançaram êxito em solucionar problemas relacionados à fraudes de simulação de domicílio que eram realizadas por algumas empresas em prejuízo do erário público municipal.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é descritiva pois tem como objetivo o estabelecimento de relações entre variáveis, descrevendo as características de um determinado fenômeno (GIL, 2002). Com base nos objetivos propostos, a instituição do CPOM no município de Fortaleza é o fenômeno a ser descrito e busca-se conhecer sua relação com a arrecadação ISS.

Com relação à abordagem, trata-se de um estudo qualitativo, haja vista que são analisadas as relações extraídas sobre a variáveis em estudo, fazendo referência aos seus fundamentos epistemológicos de caráter subjetivo ao realizar a quantificação dos dados como resultado (SEVERINO, 2014).

Quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa documental, que segundo Marconi e Lakatos (2003), tem como principal característica a coleta de dados em documentos escritos ou não, constituindo o que é denominado como fontes secundárias.

A pesquisa abrange os cinco municípios mais populosos da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) que são: Caucaia, com população de 368.918 habitantes em 2021; Maracanaú,

com população de 230.986 habitantes em 2021; Maranguape, com população de 131.677 habitantes em 2021; Aquiraz, com população de 81.581 habitantes em 2021; e Pacatuba, com população de 14.650 habitantes em 2021, Fortaleza possui em 2021 uma população estimada de 2.703.391 habitantes, conforme dados divulgados pelo (IBGE, 2021).

A escolha pelos municípios com maior volume populacional advém do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada (IPEA, 2020), que relata que quanto maiores são os municípios em termos populacionais, maiores são as receitas próprias municipais em relação as respectivas receitas correntes. O período a ser analisado tem início no exercício de 2014, três anos antes da instituição do CPOM em Fortaleza – que corresponde ao ano base do estudo – e limita-se ao exercício de 2020, três anos após a regulamentação do CPOM.

Adicionalmente, são analisados no estudo os dados de arrecadação do ISS das demais oito Capitais da Região Nordeste do país: Aracaju, João Pessoa, Maceió, Natal, Recife, Salvador, São Luís e Teresina; visto que essas compartilham com Fortaleza características similares do ponto de vista populacional e econômico, segundo o IBGE (2021) e dessas capitais, Aracaju, Recife, São Luís e Teresina, possuem cadastros similares ao CPOM de Fortaleza.

Os dados acerca da arrecadação tributária do período de 2014 a 2020 dos referidos municípios foram coletados por meio de procedimento indireto de coleta de dados, sendo extraídos dos seus respectivos portais da transparência, além de utilizar o portal Compara Brasil como forma de validar as informações.

Os procedimentos de análise dos dados baseiam-se na pesquisa de Oliveira e Assumpção (2019), onde fora analisada a arrecadação tributária municipal com foco na arrecadação do ISS em comparação com os demais municípios listados no estudo antes e após a instituição do CPOM no Município do Rio de Janeiro.

As informações coletadas foram organizadas por município e segregadas por ano abrangido no estudo. Para cada ente, foram calculadas as variações percentuais das receitas tributárias oriundas do ISS no período de 2014 a 2020. Com base nas variações observadas, também foram determinados os percentuais de aumento ou redução da arrecadação do ISS para cada município, três anos antes e três anos após 2017 – ano central no qual fora instituído o CPOM em Fortaleza – e para facilitar a compreensão dos dados, foram elaborados tabelas e gráficos como forma de apresentar um resumo visual e de fácil entendimento sobre a apresentação dos resultados obtidos.

O exame dos dados se deu por meio da análise comparativa das variações percentuais das receitas de cada município em relação a Fortaleza, em dois cenários: o primeiro considerando a confrontação média dos percentuais de arrecadação do ISS entre os municípios cearenses, três anos antes e três anos após 2017; e o segundo comparando a média dos percentuais de arrecadação do ISS entre as capitais nordestinas, três anos antes e três anos após 2017, para determinar se houve aumento ou redução das receitas de ISS.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Análise da arrecadação do ISS entre os municípios

Foram levantadas as receitas decorrentes da arrecadação do ISS de todas as capitais da Região Nordeste e das cidades mais populosas da Região Metropolitana de Fortaleza no período que compreende aos anos de 2014 a 2020, sendo 2017 o ano central, quando fora implantado o CPOM no Município de Fortaleza. Os dados foram extraídos dos portais da transparência de cada município pesquisado e utilizou-se o portal Compara Brasil para validação dos dados coletados.

Tabela 1: Arrecadação do ISS dos municípios (Em milhões de reais)

Região	Município	Antes do CPOM				Após o CPOM			
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Nordeste	Aracaju	219,9	238,4	240,6	247,9	261,3	286,5	284,3	
Nordeste	Fortaleza	606,6	641,5	678,9	742,7	817,9	880,0	837,4	
Nordeste	João Pessoa	181,6	189,4	193,2	204,9	236,0	255,9	237,5	
Nordeste	Maceió	165,6	176,5	188,9	204,3	230,8	250,9	256,1	
Nordeste	Natal	255,7	258,3	269,3	299,9	347,1	370,9	350,8	
Nordeste	Recife	710,7	703,9	720,5	745,0	811,1	865,5	779,9	
Nordeste	Salvador	874,3	875,8	891,7	912,5	1043,3	1153,1	1082,4	
Nordeste	São Luís	403,8	443,3	435,1	457,9	507,0	550,9	587,2	
Nordeste	Teresina	171,0	186,1	199,9	212,3	233,6	252,7	248,8	
RMF	Aquiraz	12,5	14,4	15,5	17,7	21,0	23,9	16,1	
RMF	Caucaia	32,3	34,4	30,7	34,9	32,1	37,4	42,3	
RMF	Maracanaú	23,7	25,3	25,6	28,0	32,8	39,4	37,7	
RMF	Maranguape	3,9	4,0	3,9	3,6	4,7	5,4	5,3	
RMF	Pacatuba	2,5	2,9	2,4	3,5	6,4	6,8	8,2	

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Observa-se que, em valores absolutos, a arrecadação do ISS nas capitais é expressivamente maior que nas cidades periféricas, haja vista que nenhum desses municípios alcançou a casa das centenas de milhões em receita de ISS ao longo dos anos investigados.

Para melhor compreender o comportamento da arrecadação do ISS ao longo do período em estudo, está apresentada a Tabela 2 a seguir.

Tabela 2: Variação da arrecadação do ISS

Região	Município	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nordeste	Aracaju	12,75%	8,45%	0,91%	3,02%	5,44%	9,64%	(-0,79%)
Nordeste	Fortaleza	15,84%	5,76%	5,82%	9,41%	10,12%	7,59%	(-4,84%)
Nordeste	João Pessoa	17,10%	4,29%	2,02%	6,05%	15,17%	8,43%	(-7,19%)
Nordeste	Maceió	12,99%	6,56%	7,04%	8,14%	12,96%	8,70%	2,07%
Nordeste	Natal	17,77%	1,01%	4,25%	11,36%	15,74%	6,87%	(-5,43%)
Nordeste	Recife	11,72%	(-0,96%)	2,36%	3,40%	8,88%	6,71%	(-9,90%)
Nordeste	Salvador	10,31%	0,16%	1,82%	2,33%	14,34%	10,53%	(-6,14%)
Nordeste	São Luís	3,83%	9,79%	(-1,85%)	5,26%	10,72%	8,65%	6,58%
Nordeste	Teresina	20,98%	8,86%	7,42%	6,20%	10,06%	8,15%	(-1,55%)
RMF	Aquiraz	46,22%	15,59%	7,27%	14,46%	18,63%	13,48%	(-32,57%)
RMF	Caucaia	32,31%	6,61%	(-10,86%)	13,81%	(-8,18%)	16,49%	13,19%
RMF	Maracanaú	17,60%	6,82%	1,06%	9,63%	16,94%	20,11%	(-4,33%)
RMF	Maranguape	51,98%	1,19%	(-1,55%)	(-6,39%)	29,80%	14,80%	(-2,24%)
RMF	Pacatuba	32,20%	16,19%	(-19,18%)	48,56%	83,70%	5,56%	20,56%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

As variações apresentadas na tabela 2 foram calculadas através da comparação das receitas de ISS arrecadadas por cada um dos 14 municípios pesquisados, iniciando com 2014 relativo a 2013 e assim sucessivamente até 2020.

Assim como fora constatado na pesquisa de Oliveira e Assumpção (2020), no presente estudo a maioria dos municípios analisados apresentaram crescimento nas receitas de ISS ao longo da série temporal analisada. Os investimentos em inovação tecnológica realizados pelas prefeituras para aprimoramento da fiscalização, a implementação da nota fiscal de serviço eletrônico e as introduções nas legislações municipais dos serviços constantes na lista anexa da

LC 116/03 são exemplos de iniciativas que podem justificar os resultados observados. Tais variáveis também são citadas pelos referidos autores em seu estudo.

Embora, em valores absolutos, Fortaleza tenha arrecadado mais recursos financeiros que as cidades da Região Metropolitana, quando se observa as taxas de crescimento das receitas, o desempenho dos demais municípios cearenses foi superior. Esse comportamento pode ser um indicativo de que os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, mesmo sem instituir o CPOM em suas localidades, se valeram de medidas mais eficazes para ampliação da arrecadação do ISS no período analisado, tais como a redução da carga tributária sobre determinadas atividades de prestação de serviço, o que apesar de tratar-se de renúncia fiscal, atrai mais investimentos privados para a localidade e o aumento da quantidade de empresas transacionando sob sua jurisdição, por consequência gera crescimento no recolhimento dos tributos incidentes sobre os serviços por elas prestados.

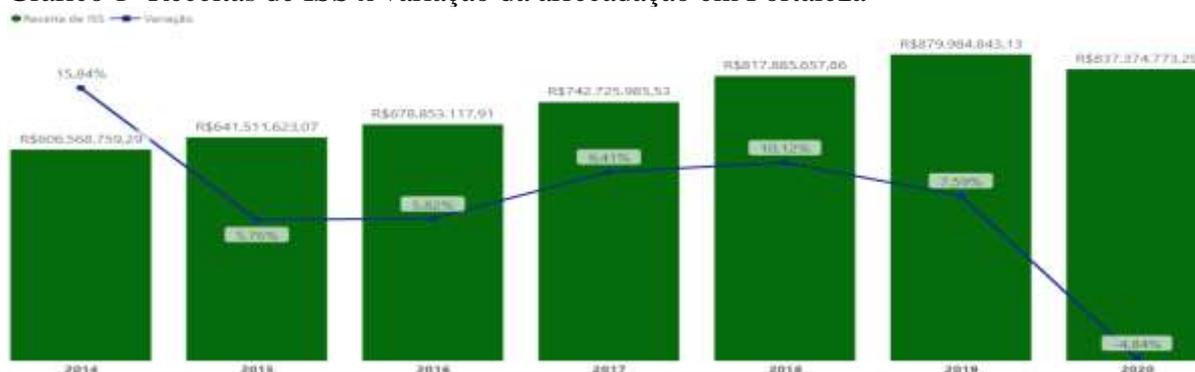
A arrecadação do Imposto Sobre Serviços nas capitais da Região Nordeste apresentou um comportamento similar durante o período estudado. As semelhanças populacionais, econômicas e geográficas desses municípios aparentam serem fatores que podem justificar tais resultados.

No ano de 2014, que inicia a série histórica analisada, a maioria dos municípios registrou seu maior crescimento na arrecadação, porém, observa-se que nos anos seguintes, houve redução gradual no crescimento das receitas, o que pode ser um reflexo da recessão econômica que o país atravessou entre os anos de 2014 e 2017. Segundo Filho (2017), a crise da economia brasileira foi resultado de erros de políticas públicas que reduziram a capacidade de crescimento da economia brasileira e geraram um custo fiscal elevado além de forte redução nos investimentos.

Com base nos dados expostos na Tabela 2, é possível considerar também os possíveis impactos da pandemia da COVID-19 sob a arrecadação dos entes municipais, visto que 71,43% dos municípios analisados apresentaram queda na arrecadação do ISS em 2020, quando comparado com o ano anterior, sendo 2020 também o único ano em que mais da metade dos municípios apresentou resultado negativo na arrecadação.

4.2 Receitas oriundas do ISS em Fortaleza

A partir de um recorte específico no quadro de municípios pesquisados, é possível visualizar mais claramente o desempenho individual de Fortaleza, que é o ente principal em análise nesta pesquisa. Na capital cearense as alíquotas de ISS aplicadas variam entre 2% e 5%. o Gráfico 1 foi elaborado como forma de apresentação de um resumo geral dos seus resultados. Gráfico 1- Receitas de ISS x variação da arrecadação em Fortaleza



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Conforme pode ser visualizado no Gráfico 1, Fortaleza obteve incremento em suas receitas de ISS em seis dos sete anos observados, com destaque para o primeiro ano da série (2014), em que o aumento da arrecadação alcançou os 15,84% em relação ao ano anterior, seguido pelo ano de 2018, com 10,12% de crescimento em relação à 2017, sendo esse o primeiro ano após a implantação do CPOM no município.

Em valores absolutos a receita proveniente do ISS em Fortaleza saltou dos R\$ 606.568.759,29 em 2014 para R\$ 837.374.773,29 em 2020, o que representa um aumento de 38,05% no volume geral da série temporal, que é um resultado expressivo dada que a arrecadação desse tributo quase dobrou. Nos anos que antecederam a implementação do CPOM a média de arrecadação foi de 9,14%, e de 4,29% no período posterior a sua instituição. A variação média de toda a série foi de 7,1%.

Ao final de 2017 que foi o primeiro ano de vigência do CPOM, o crescimento na arrecadação do ISS em Fortaleza foi 9,41%, superior ao ano anterior, e ao término do ano seguinte, 2018, a variação foi ainda maior, totalizando os 10,12%. No terceiro ano de vigência do CPOM manteve-se o crescimento, porém 2,53% menor que o período anterior. Se restringir a análise para os dois anos anteriores ao CPOM em comparação com os dois anos posteriores, a média de crescimento do segundo período foi 52,93% superior ao primeiro.

Tais resultados podem ser um indicativo de que a implementação do CPOM contribuiu com a melhoria na performance da arrecadação do ISS em Fortaleza, com exceção do ano de 2020, em que houve uma variação negativa da arrecadação, o que possivelmente foi um reflexo da crise sanitária da COVID 19 sobre a economia do município.

4.3 Comparação com os municípios pesquisados

Para determinar os resultados da arrecadação do ISS nos municípios foi necessário analisar os percentuais de aumento das receitas antes e após a instituição do CPOM em Fortaleza, que ocorreu no ano de 2017, e por meio da média aritmética verificar se houve aumento entre os dois períodos. Os dados apurados foram consolidados nas ilustrações apresentadas na sequência, partindo do escopo local, ou seja, Fortaleza comparada aos municípios cearenses, seguindo para o escopo regional, Fortaleza comparada às capitais nordestinas, durante o mesmo período.

Tabela 3 - Variação da arrecadação do ISS antes e após 2017 entre municípios cearenses

Municípios	2014 a 2016	2018 a 2020	Resultados	Ranking
Pacatuba	9,74%	36,60%	Aumento de 275,89%	1º
Maracanaú	8,49%	10,90%	Aumento de 28,42%	2º
Maranguape	17,21%	14,12%	Redução de 17,96%	3º
Caucaia	9,35%	7,17%	Redução de 23,37%	4º
Fortaleza	9,14%	4,29%	Redução de 53,07%	5º
Aquiraz	23,03%	(-0,15%)	Redução de 100,67%	6º

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Com base na Tabela 3, verifica-se que Fortaleza registrou resultado negativo na variação percentual de arrecadação do ISS entre 2018 e 2020, com redução de 53,07%, quando comparado com os três anos anteriores ao CPOM, ocupando a penúltima posição do *ranking* cearense em arrecadação de ISS. Como foi visto na análise isolada de Fortaleza, dois fatos contribuíram para esse resultado: o ano de 2014 que abre o primeiro período registrou o maior

aumento entre os sete anos pesquisados, com 15,84% um valor duas vezes mais alto que a média de todo o período que é 7,10%, logo, o percentual de 2014 tem forte peso na apuração da média dos três anos antes do CPOM, no outro extremo no ano de 2020 registrou-se a menor variação de todo o período com -4,84% um valor oito vezes menor que a média de todo o período, logo a variação de 2020 teve forte peso no cálculo da variação média percentual do período posterior ao CPOM.

Pacatuba e Maracanaú, municípios que ocupam as primeiras posições da lista, apresentaram aumentos de 275,89% e 28,42%, respectivamente, se destacando como os maiores em comparação com Fortaleza e os demais municípios analisados. Isso pode indicar que o setor de serviços vem crescendo nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza e com maior expressividade nessas duas cidades. Também é possível que mesmo após a instituição do CPOM em Fortaleza ainda ocorram, embora em menor escala, as fraudes praticadas por algumas empresas que simulam o domicílio em município distinto daquele em que ela de fato presta serviços, podendo então haver relação entre essa prática e os aumentos na arrecadação do ISS nas cidades da região metropolitana de Fortaleza, onde geralmente as alíquotas de ISS são inferiores que as da capital cearense.

Outro dado importante é que a Lei Complementar nº 157 de 2016 que restringe a alíquota de ISS para o mínimo de 2% passou a vigorar somente em 2016 e as alíquotas de ISS praticadas pelos municípios periféricos são historicamente inferiores a àquelas impostas pela capital. De todos os municípios do Estado do Ceará, somente Fortaleza possui a obrigatoriedade do CPOM.

Os pesquisadores Oliveira e Assumpção (2020) analisando o Município do Rio de Janeiro verificaram um aumento da arrecadação do ISS em 71,64%, por meio da comparação com os três anos antecedentes e subseqüentes ao CPOM do ente e que fora o maior percentual obtido entre os municípios do Estado do Rio de Janeiro que participaram do estudo.

Valendo-se da mesma métrica para determinação das médias dos percentuais de receitas, a Tabela 4 e Gráfico 3 auxiliam no entendimento do comportamento do recolhimento do ISS entre as capitais nordestinas.

Tabela 4 - Arrecadação do ISS antes e após 2017 entre as capitais nordestinas

Municípios	2014 a 2016	2018 a 2020	Resultados	Ranking	Possui CPOM?
São Luís	3,92%	8,65%	Aumento de 120,69%	1º	Sim
Salvador	4,10%	6,24%	Aumento de 52,36%	2º	Não
Maceió	8,86%	7,91%	Redução de 10,75%	3º	Não
Natal	7,68%	5,73%	Redução de 25,41%	4º	Não
João Pessoa	7,80%	5,47%	Redução de 29,89%	5º	Não
Aracaju	7,37%	4,76%	Redução de 35,35%	6º	Sim
Fortaleza	9,14%	4,29%	Redução de 53,07%	7º	Sim
Teresina	12,42%	5,55%	Redução de 55,28%	8º	Sim
Recife	4,37%	1,90%	Redução de 56,62%	9º	Sim

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

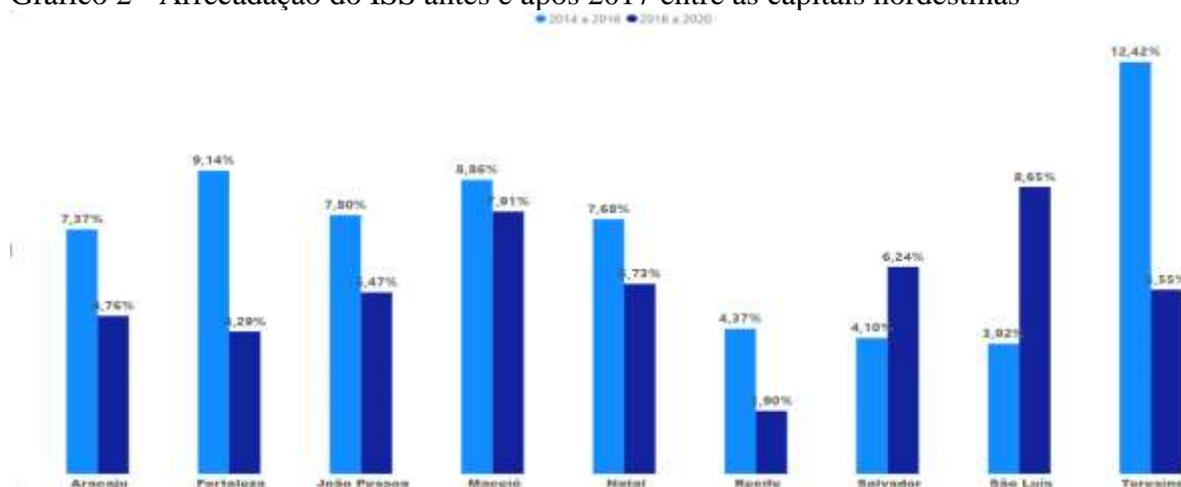
Dentre todas as capitais do Nordeste brasileiro a que obteve melhor desempenho no período analisado foi a Cidade de São Luís, registrando um aumento de 120,69% na arrecadação de ISS no período. O resultado alcançado pela capital maranhense foi duas vezes maior que a segunda colocada – Salvador –, que obteve 52,36% de aumento na arrecadação do ISS.

Em Fortaleza, a arrecadação do ISS reduziu em 53,07% e o município ocupa a 7ª posição do *ranking* ficando à frente somente de Teresina e Recife, respectivamente, que também registraram queda na arrecadação do ISS no período analisado.

Das capitais da Região Nordeste, somente Aracaju, Fortaleza, Recife, São Luís e Teresina possuem CPOM. Com exceção de São Luís, é possível observar que as capitais que possuem cadastro destinado a prestadores de serviços de outros municípios tiveram os piores resultados de arrecadação do referido imposto, registrando redução e ocupando os quatro últimos lugares dentre os municípios analisados.

Esse retrospecto implica em algumas interpretações e proposições acerca da influência do CPOM sobre a arrecadação do ISS nos municípios analisados: i) a instituição dessa obrigação acessória por si só não aparenta propiciar aumentos expressivos das receitas de ISS dos municípios; ii) é necessário que os tomadores de serviço observem as regras do CPOM, pois se deixarem de realizar as retenções de ISS dos prestadores de serviços não inscritos no cadastro, as prefeituras perderão esses recursos que provavelmente lhe eram devidos; e iii) para além da instituição do CPOM, quanto mais amplo for o conjunto de iniciativas dos municípios com vistas a majoração da sua arrecadação e na redução da perda de receitas melhores poderão ser os seus resultados. O gráfico 2 demonstra mais claramente as diferenças entre os dois períodos para cada capital da Região Nordeste.

Gráfico 2 - Arrecadação do ISS antes e após 2017 entre as capitais nordestinas



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Com base no Gráfico 2 é observado que, com exceção de São Luís e Salvador, as demais capitais obtiveram seus melhores resultados na arrecadação do ISS entre 2014 e 2016, independentemente da implementação do CPOM ter ou não acontecido nesses municípios, o que vai ao encontro da proposição de que o CPOM, por si só, aparentemente não favorece de forma expressiva na arrecadação do ISS dos municípios que o regulamentarem. Todas as capitais do Nordeste que possuem Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios iniciaram a sua exigência antes do ano de 2017, que foi o ano em que o CPOM passou a vigor em Fortaleza.

O resultado observado em Fortaleza vai de encontro ao que fora identificado por Zittei, Alonso e Lugoboni (2012), que verificaram que a instituição do CPOM no Município de São Paulo influenciou no aumento da arrecadação do ISS. Também é oposto aos resultados do

estudo de Oliveira e Assumpção (2020), que verificaram que no Município do Rio de Janeiro a implantação do CPOM também acarretou aumento expressivo na arrecadação do ISS, ocasionando assim um benefício significativo para a capital fluminense.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar os impactos da instituição do CPOM sobre as receitas tributárias do Imposto Sobre Serviços no Município de Fortaleza sob a ótica da arrecadação. Para tal, foram analisadas as receitas oriundas do recolhimento de ISS pelos contribuintes no município três anos antes e três anos após a obrigatoriedade do cadastro ocorreu em 2017. Para um melhor entendimento desse fenômeno, foram avaliadas as variações percentuais da arrecadação do ISS de Fortaleza em comparação com os cinco municípios mais populosos da sua Região Metropolitana e em comparação com as demais oito capitais da Região Nordeste do Brasil. Dos quatorze municípios pesquisados, somente Aracaju, Fortaleza, São Luís, Recife e Teresina possuem CPOM como obrigação em suas localidades.

Na análise das receitas de ISS de Fortaleza entre 2014 e 2020, foi verificada a variação positiva em todo o período e com maior expressividade nos dois primeiros anos após a implantação do CPOM no município, somente em 2020 – primeiro ano da pandemia da COVID 19 – houve queda na arrecadação desse tributo.

A capital cearense, no entanto, figurou nas 5^a e 7^a colocações dos *rankings* local e regional, quando comparadas as médias da variação percentual das receitas de ISS três anos antes e três anos após 2017 entre Fortaleza e os municípios da sua Região Metropolitana e entre Fortaleza e as capitais da Região Nordeste, respectivamente.

Esse retrospecto pode ser um indicativo de que os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza e algumas capitais da região nordeste mesmo sem instituir o CPOM se valeram de medidas mais eficazes para ampliação da arrecadação do ISS no período analisado o que por consequência pode ter contribuído para o crescimento no recolhimento do ISS nas suas localidades, implicando que a melhora na performance da arrecadação será mais expressiva se além de instituir iniciativas como o CPOM, as prefeituras também se valerem de outras frentes que aperfeiçoem a fiscalização e melhorem o ambiente de negócios em seus territórios.

A redução na média da arrecadação do ISS após a instituição do CPOM em Fortaleza, porém, aparenta ter como causa, tanto o crescimento visto em 2014, que foi o dobro da média total do período, quanto a redução em 2020, que foi oito vezes menor que a média geral de todo o período. Logo, os resultados observados antes e após o CPOM sofreram maior influência desses dois fatores que foram os mais expressivos dentro do cálculo.

A partir das informações apresentadas pode-se depreender que o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios implementado em Fortaleza se caracterizou como um mecanismo que promoveu o aumento da arrecadação do ISS na capital cearense, porém de forma menos impactante do que foi observado nos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, referenciados nesse estudo.

Iniciativas como o CPOM, aparentemente precisam ser aliadas a ampliação da fiscalização e investimentos em inovações tecnológicas que facilitem e garantam seu cumprimento.

Vale ressaltar, o que pode impactar futuros resultados de arrecadação, em 2020, por força de decisão colegiada do Supremo Tribunal Federal, a retenção do ISS pela não inscrição de prestador de serviços em cadastro mobiliário municipal foi declarada inconstitucional e Fortaleza atualizou sua legislação, de modo a tornar opcional a realização do cadastramento no

CPOM pelos prestadores de serviços domiciliados em outros municípios. Nesse sentido, é indicada a realização de pesquisas voltadas para a análise da desobrigação do CPOM nos municípios Brasil a fora e os seus impactos sobre os entes tributantes e os contribuintes do ISS, uma vez que o presente estudo não teve intuito de esgotar o tema que carece ainda de mais exploração, principalmente na visão do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. **A crise econômica de 2014/2017**. 2017.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República.
- BRASIL. Constituição (2003). **Lei nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 31 jul. 2003.
- BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1996. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF, 25 out. 1966.
- CUNHA, Leandro Silveira Ramos da. **A legalidade da exigência do Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios (CEPOM) no Município do Rio de Janeiro, instituída pela Lei nº 4.452/2006**. 2010. 51 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.
- ENDEAVOR (Brasil). **Índice de Cidades Empreendedoras**. 2017. Disponível em: <https://endeavor.org.br/ambiente/indice-de-cidades-empreendedoras-2017/>. Acesso em: 13 dez. 2021.
- FORTALEZA. Instrução Normativa nº 3, de 24 de março de 2017. **Altera a Instrução Normativa SEFIN nº 002/2017, que dispõe sobre o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM), e dá outras providências**. Fortaleza, 24 mar. 2017.
- FORTALEZA. Instrução Normativa nº 2, de 16 de janeiro de 2017. **Dispõe sobre o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM)**. Fortaleza, 31 jan. 2017.
- FORTALEZA. SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS. **Cadastro de Prestadores Serviços de Outros Municípios (CPOM)**. Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/Canal/16/Generico/1192/Ler>. Acesso em: 15 jul. 2021.
- FORTALEZA. PREFEITURA MUNICIPAL DE FORTALEZA. **Portal da Transparência de Fortaleza**. Disponível em: <https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/>. Acesso em: 01 out. 2021.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GNIPPER, Belisa. **O município como ente da federação**. 2016. Disponível em: <https://gnipper.jusbrasil.com.br/artigos/377178253/o-municipio-como-ente-da-federacao>. Acesso em: 30 maio 2022.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HARADA, Kiyoshi. **Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de**

- São Paulo**. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8971/cadastramento-de-contribuintes-localizados-fora-do-municipio-de-sao-paulo>. Acesso em: 23 nov. 2021.
- IBGE. **Cidades**. 2021. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/>. Acesso em: 03 jun. 2022.
- MIRANDA, Ian Haroldo Silva. **Do aspecto espacial do imposto sobre serviço de qualquer natureza-issqn no que tange o recolhimento**. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/76150/do-aspecto-espacial-do-imposto-sobre-servico-de-qualquer-natureza-issqn-no-que-tange-o-recolhimento>. Acesso em: 15 dez. 2021.
- IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Brasil). **Carta de conjuntura: estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019**. 48. ed. [S.L.]: Ipea, 2020. 25 p. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/200730_cc48_nt_municipios_final.pdf. Acesso em: 13 dez. 2021.
- KOSSAR, Lorena Mainardes; SOMMA, Rafaela Mattioli. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 80-90, jan. 2008.
- LEÃO, Martha Toribio. Imposto sobre Serviços e Planos ou Convênios Funerários: Análise Crítica do Subitem 25.03 da Lista Anexa à Lei Complementar Nº. 116/03. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 8, n. 2, dez. 2013. ISSN 2317-8558.
- LIMA, E. A. **A Interpretação do ISSQN à luz da Constituição Federal, em detrimento à jurisprudência pacífica do STJ. Tributação no local da prestação de serviços é inconstitucional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8 n.65, maio 2003.
- MACIEL PINHEIRO PEREIRA, C. A.; LIRA DA CÂMARA, L. A Guerra fiscal no âmbito dos municípios. **Revista Digital Constituição e Garantia Direitos**, v. 13, n. 2, p. 45-64, 31 mar. 2021.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATEUS, Luiz Fabiano Vieira; SANTOS, Raí Martins dos; SISSI, Severina Alves de Almeida. A guerra fiscal do ISS como instrumento de evasão. **Facit Business And Technology Journal**, [S.L.], v. 1, n. 4, p. 3-13, set. 2017.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. ISS: campo de batalha da guerra fiscal. **Revista Conjuntura Econômica**, [s. l.], v. 60, n. 3, p. 12-14, mar. 2006.
- MATEUS, Luiz Fabiano Vieira; SANTOS, Raí Martins dos; SISSI, Severina Alves de Almeida. A guerra fiscal como instrumento de evasão. **Facit Business And Technology Journal**, [s. l.], v. 1, n. 4, p. 3-13, dez. 2017.
- MECCA, Marlei Salete; ECKERT, Alex; MENEGAT, Josiane. Desenvolvimento turístico regional e o desempenho da arrecadação do imposto sobre serviços no período de 2012 a 2016: o caso dos municípios do destino indutor das hortênsias (RS). **Revista Brasileira de Gestão e Inovação**, [S.L.], v. 6, n. 1, p. 166-192, dez. 2018.
- MOURA, Aline Teodoro; BRANCO, Danielle Muhammad. Aplicabilidade do CEPOM no

município de Duque de Caxias: uma análise do impacto fiscal na arrecadação do ISS. **Revista acadêmica de direito da unigranrio**, [s. l.], 1 maio 2021.

OLIVEIRA, Marcello Sartore de; ASSUMPÇÃO, Isabela Cardoso de. O CEPOM no Município do Rio de Janeiro: O impacto nas Receitas Públicas gerado após sua Implementação. **Simpósio de excelência em gestão e tecnologia**, Rio de Janeiro, 30 out. 2019. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos19/1382887.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2021.

OLIVEIRA, R.; ROSA, ÉRICA. ISSQN – Imposto sobre serviço de qualquer natureza. **Revista Científica e-Locução**, v. 1, n. 10, p. 18, 30 dez. 2016.

OLIVEIRA, R.; ROSA, ÉRICA. ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza. **Revista Científica e-Locução**, v. 1, n. 10, p. 18, 30 dez. 2016.

OZAKI, M. T.; BIDERMAN, C. A importância do regime de estimativa de iss para a arrecadação tributária dos municípios brasileiros. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 8, n. 4, p. 99-114, 11.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012. 182 p.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JUNIOR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 3, n. 2, p. 338-353, 30 dez. 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE FORTALEZA (Fortaleza). Secretaria Municipal das Finanças (ed.). **Portal da Transparência de Fortaleza**. 2021. Disponível em: <https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/>. Acesso em: 13 dez. 2021.

REZENDE, Rafael de Oliveira. Benefícios e Competição Fiscal entre Estados Brasileiros: Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 01, n. 1, p. 1-180, 31 maio 2020.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2013. 274 p.

SANTOS, K. F.; SANTOS, M. J. T. S. dos. Política tributária e desenvolvimento regional: a guerra fiscal como obstáculo à políticas públicas de desenvolvimento. **Anais do Simpósio Latino-Americano de Estudos de Desenvolvimento Regional**, [S. l.], v. 2, n. 1, 2021. Disponível em: <https://publicacoeseventos.unijui.edu.br/index.php/slaedr/article/view/21113>. Acesso em: 9 maio. 2022.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; ALONSO, Tatiane Cassella; LUGOBONI, Leonardo Fabris. ISS: **Cadastro de empresas de fora do município (CPOM) como ferramenta de combate a sonegação**. Congresso Nacional de Excelência em Gestão, [s. l.], 8 ago. 2014. Disponível em: https://www.inovarse.org/sites/default/files/T14_0276.pdf. Acesso em: 12 jun. 2022