



PARECER 001/2026

PROCESSO GR: [REDACTED]

INTERESSADO: [REDACTED]

CNPJ: [REDACTED]

ASSUNTO: Consulta Tributária

Consulta Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Atendimento dos pressupostos formais da Consulta. Consulta aceita. Local de incidência do imposto. Serviços dos subitens 1.5 e 1.7 da lista do Anexo I da Lei Complementar nº 159/2013. Incidência no local do estabelecimento prestador. Existência de unidade econômica do prestador em Fortaleza. Responsabilidade por substituição tributária do tomador. Repetição do indébito válida apenas quando da prestação por unidades fora de Fortaleza.

1. RELATÓRIO

Trata-se de questionamento formulado por [REDACTED], pessoa jurídica de direito privado inscrita no CNPJ sob o número [REDACTED], com sede à [REDACTED], Rio de Janeiro/RJ, doravante referenciada como Consulente.

Em síntese, a Consulente narra que presta serviços ao Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB), descrevendo-os como os dos subitens 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) e 1.07 (suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados) da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (fl. 2 dos autos).

Aduz, ainda, que os referidos serviços são integralmente executados pelas suas filiais nas cidades de São Paulo/SP e de Hortolândia/SP, de modo que sua filial em Fortaleza não teria participação técnica na execução do objeto contratual (fl. 3). A despeito disso, afirma que o tomador (BNB) efetua a retenção e o recolhimento do ISSQN para o Município de Fortaleza (fl. 3).

Em face disso a Consulente solicita esclarecimento acerca dos seguintes entendimentos (fl.3), quanto aos quais se toma a liberdade de reformulá-los como perguntas:

SECRETARIA MUNICIPAL DAS FINANÇAS

RUA GENERAL BEZERRIL, 755 • CENTRO • 60055-100 • FORTALEZA - CEARÁ, BRASIL.
85 2180 9888

- a. Considerando que os serviços de licenciamento de software (item 1.05) e de suporte técnico de SW (item 1.07) são executados integralmente por filiais localizadas em São Paulo e Hortolândia, o ISSQN é devido para o local do estabelecimento prestador, ou seja, para os municípios de São Paulo e Hortolândia, conforme o artigo 3º da LC 116/03?
- b. O Banco do Nordeste do Brasil S.A., na condição de tomador, deve, ou não, efetuar a retenção e o recolhimento do ISSQN em favor do Município de Fortaleza, uma vez que o ISS não é devido para este Município?
- c. Para o ISSQN já retido indevidamente para o Município de Fortaleza, a Consulente possui legitimidade para requerer a restituição dos valores mediante ingresso de processo administrativo?

Adicionalmente, cabe notar que a Consulente foi notificada a trazer aos autos os contratos firmados com o BNB (fl. 50), tendo cumprido com a solicitação (fls. 51 a 118).

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

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 QUESTÕES PRELIMINARES

2.1.1 Da legitimidade

A solicitação de resposta formal em Consulta ao Fisco se fundamenta no quanto disposto no art. 495 do Decreto nº 13.716/2015 (Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza – RCTMF), que elenca os legitimados à formulação de indagação acerca da interpretação da legislação tributária municipal. Colha-se o dispositivo:

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, pratica fatos geradores do ISSQN no território do Município de Fortaleza. É, portanto, legitimada, nos termos do dispositivo acima transcrito, a formular o presente questionamento, tendo o feito por meio de representante com poderes bastantes.

2.1.2 Da aceitação do questionamento como Consulta

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

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

...

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

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

Assim, necessário se faz recorrer à doutrina e à legislação de cada ente federativo para a correta compreensão do instituto. Nessa toada, assim se pronuncia Aires Fernandino Barreto¹:

"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."

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

Discorrendo sobre o mesmo *institutum* e interpretando a norma do art. 161, § 2º, do CTN, Ricardo Alexandre² 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.

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

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

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 dos seguintes tópicos:

1. Local da ocorrência do fato gerador do ISSQN ou aspecto espacial da regra matriz de incidência (art. 224 do Código Tributário do Município de Fortaleza – CTMF) e definição do estabelecimento prestador;
2. Análise dos dispositivos contratuais do negócio jurídico firmado entre a Consulente e o tomador;
3. Aplicação das normas relativas à sujeição passiva indireta (na modalidade de substituição tributária) ao tomador dos serviços prestados pela Consulente (art. 230 do CTMF); e
4. Aplicação das normas relativas à restituição do ISSQN na espécie (art. 130 c/c art. 133, § 5º, do RCTMF).

Cada um dos temas acima merece considerações necessárias, ainda que breves, ao deslinde da questão trazida à apreciação do Fisco, razão pela qual se prossegue à análise de mérito.

2.2.1 Do local da ocorrência do fato gerador do ISSQN ou aspecto espacial da regra matriz de incidência e da definição do estabelecimento prestador

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 1988³.

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.

Nessa esteira, cumpre destacar que os serviços prestados pela Consultante ao BNB, por meio dos contratos juntados aos autos (fls. 51 a 118), são os indicados nos subitens 1.5 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) e 1.7 (suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados) do Anexo I do CTMF. Tais serviços não constituem exceção à regra do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. É dizer: quando se prestam os serviços descritos acima, o Município competente para exigir o imposto é aquele onde se localiza o estabelecimento prestador.

³ 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:
(...)

Assim, ganha relevo a definição de estabelecimento para fins de tributação pelo ISSQN. E, nesse sentido, o CTMF, no mesmo art. 224, desta vez em seu § 5º, traz o seguinte conceito:

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 conceituação, 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 Melo⁴:

“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 elementos cadastrais os necessários à configuração do estabelecimento prestador: antes da mera inscrição em cadastros municipais (essencial contudo à regularidade do exercício da atividade econômica), há que se prestigiar a dimensão fática envolvida na prestação.

Assim, se uma entidade prestadora de serviços possui, como a Consulente, uma unidade econômica em São Paulo 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 prestador, ainda que haja inscrição fiscal da entidade prestadora dos serviços em São Paulo. O inverso também é válido.

Nesse mesmo sentido são os ensinamentos de Alexandre Marques Andrade Lemos⁵:

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

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

“(...) sugerimos a adoção da tese que nominamos de ‘teoria da imanência do ISS ao local do estabelecimento’. Em sua essência, ela se pautava 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, 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 pactuado⁶.

Evidentemente, o próprio negócio jurídico firmado entre prestador e tomador pode disciplinar o local onde será efetivamente executado o serviço, designando qual conjunto de bens, pessoas e equipamentos será afetado à prestação. Nesse caso, se faz necessário cotejar os dispositivos contratuais que disciplinam esse aspecto da avença, essencial para definir o local de ocorrência do fato gerador e, por consequência, o Município competente para exigir o ISSQN.

2.2.2 Da análise dos dispositivos contratuais do negócio jurídico firmado entre a Consulente e o tomador

Após a notificação enviada à Consulente (fl. 50), foram juntados aos autos os Contratos nº 2023/079 e nº 2024/201 (fls. 51 a 118). O primeiro, de 2023, tem como objeto “a contratação dos serviços de suporte técnico ao uso, diagnóstico e resolução de problemas na modalidade *Accelerated Value Program Premium Support para Software IBM*” (fl. 51), subsumindo-se ao subitem 1.7 da lista do Anexo I do CTMF. O segundo, de 2024, por sua vez, rege a prestação do serviço de “licenciamento de *software* para a plataforma computacional de *mainframe z16*” (fl. 79), correspondendo ao quanto descrito no subitem 1.5 da já citada lista constante do CTMF.

⁶ 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, por outro lado, 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.

Além da descrição precisa do objeto contratado, os citados ajustes entre a Consulente e o seu tomador trazem regras para definir onde os serviços devem ser executados. Veja-se o disposto no Anexo II (Especificação dos Serviços), item 5, do Contrato nº 2023/079 (fl. 68):

68 de 118



18

5. FORMA DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS – MODELOS DE EXECUÇÃO DO CONTRATO

Os serviços serão executados conforme discriminado abaixo:

- 5.1. Local de prestação dos serviços: os serviços realizados por alocação local deverão ser executados pelo CONTRATADO nas dependências do Centro Administrativo Presidente Getúlio Vargas – CAPGV, situado em Fortaleza – Ceará; os serviços realizados por alocação remota deverão ser prestados através da plataforma colaborativa adotada pelo Banco do Nordeste. A divisão das alocações em locais e remotas será realizada de acordo com a necessidade do Banco do Nordeste.
- 5.2 Para a execução dos serviços, o CONTRATADO deverá alocar à disposição do Banco do Nordeste, equipes de técnicos, dentro do horário de expediente da instituição, ou em outro horário, conforme solicitação do Banco do Nordeste.
(...)
- 5.5. o CONTRATADO deverá prover todos seus profissionais com a infraestrutura necessária para prestação dos serviços, tais como *hardware*, *Software* e conectividade, à critério do CONTRATADO.

Nota-se que o local de execução dos serviços prestados pela Consulente será definido pelo BNB, conforme sua necessidade. Assim, o mesmo objeto contratual, nesse caso o serviço de suporte técnico (subitem 1.7), poderá ser levado a efeito em Fortaleza ou remotamente. Ainda segundo o contrato, a prestadora deverá alocar a equipe de técnicos e os equipamentos necessários à disposição do tomador, de modo que o aspecto fático para a definição de estabelecimento prestador poderá ser atendido também em Fortaleza, onde a própria Consulente tem filial.

Disposição semelhante se encontra no Contrato nº 2024/201, cujo objeto é o serviço de licenciamento de *software* (subitem 1.5). Colha-se o disposto no Anexo II (Plano de Implantação e Apoio Técnico), item 6 (fl. 105):

**6. FORMA DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS – MODELO DE EXECUÇÃO DO CONTRATO**

Os serviços serão executados conforme discriminado abaixo:

- 6.1. Local de prestação dos serviços: os serviços realizados sob regime de alocação local, deverão ser executados pelo CONTRATADO nas dependências do Centro Administrativo Presidente Getúlio Vargas (CAPGV) cujo endereço é Avenida Dr. Silas Munguba, 5.700, bairro Passaré, CEP 60.743-902, Fortaleza, Ceará, Bloco B1 Térreo. Os serviços realizados sob regime de alocação remota deverão ser prestados através da plataforma colaborativa adotada pelo CONTRATANTE. A divisão das alocações em locais e remotas será realizada de acordo com a necessidade do CONTRATANTE e disponibilidade do recurso da IBM.
- 6.2. Para a execução dos serviços, o CONTRATADO deverá alocar à disposição do CONTRATANTE, equipes de técnicos, dentro do horário de expediente da instituição, ou em outro horário, conforme solicitação prévia do CONTRATANTE com prazo mínimo de 5 (cinco) dias. Para atendimento fora do Horário Comercial, deverá ser acordado entre os Gerentes de Projeto da IBM e do CLIENTE e seguintes acréscimos serão aplicados:

Desse modo, fica claro que, a depender da demanda do BNB, a equipe técnica da Consulente poderá ter de executar o serviço em Fortaleza, o que leva à conclusão inarredável de que a prestadora, que possui unidade na Capital cearense, deverá também dispor de pessoal apto à consecução do objeto contratual em terras alencarinhas. Reúnem-se, por conseguinte, os elementos necessários à caracterização de estabelecimento prestador à luz da lei (art. 224, §5º, do CTMF) e da doutrina abalizada.

Registre-se, por oportuno, que a unidade econômica da Consulente em Fortaleza deve ter inscrição municipal e cumprir com todas as demais obrigações acessórias que lhe são aplicáveis, como a emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e).

2.2.3 Da aplicação das normas relativas à sujeição passiva indireta (na modalidade de substituição tributária) ao tomador dos serviços prestados pela Consulente (art. 230 do CTMF)

Neste tópico cumpre enunciar que, quanto ao aspecto pessoal da regra matriz de incidência do ISSQN no Município de Fortaleza, o CTMF traz as seguintes categorias de sujeitos passivos:

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

Na hipótese sob análise, temos como contribuinte a Consulente e como substituto tributário o BNB, que se enquadra na previsão do art. 230, I, do CTMF⁷. Nesse sentido, é imprescindível esclarecer que a responsabilidade por substituição tributária perante o Município de Fortaleza somente existirá para o BNB 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 em mente o caso concreto trazido aos autos, tem-se que:

1. O aspecto material da incidência tributária está muito claro, pois os serviços prestados estão precisamente descritos nos contratos firmados;
2. Referidos serviços se enquadram nos subitens 1.5 e 1.7 da lista do Anexo I do CTMF;
3. Tais prestações se submetem, quanto ao local da incidência do ISSQN, à regra geral do *caput* do art. 224 do CTMF (local do estabelecimento ou domicílio do prestador);
4. A Consulente (prestadora) possui unidades econômicas em Fortaleza e em outros municípios, mas é possível identificar qual delas presta o serviço de acordo com a alocação de pessoal técnico empregado na execução do objeto contratual, nos termos das disposições negociais expostas no tópico 2.2.2 deste Parecer.

Assim, quando os serviços em tela forem prestados pela unidade econômica da Consulente em Fortaleza, o BNB deverá reter e recolher o ISSQN a esta municipalidade.

⁷ Art. 230. São responsáveis pela retenção na fonte e pelo recolhimento do ISSQN devido ao Município de Fortaleza, na qualidade de substituto tributário, as seguintes pessoas estabelecidas neste Município, ainda que imunes, isentas ou amparadas por qualquer outro benefício fiscal:

I - os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, empresas públicas, **sociedades de economia mista**, suas subsidiárias e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público, em relação aos serviços tomados ou intermediados; (grifos nossos)

2.2.4 Da aplicação das normas relativas à restituição do ISSQN na espécie (art. 130 c/c art. 133, § 5º, do RCTMF)

Quanto à repetição do indébito, direito assegurado pelo CTN em seu art. 165⁸, cumpre perquirir quem possui a legitimidade para requerê-la nas circunstâncias discutidas nesta Consulta. É mister, para esse fim, compreender que o ISSQN é típico tributo indireto, o qual, por incidir no âmbito de relações de consumo, pode, por excelência, ter seu ônus econômico transferido ao tomador dos serviços.

Tendo isso em mente, necessário se faz aplicar o disposto no art. 166 do Codex nacional, reproduzido a seguir:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Da leitura do dispositivo infere-se que o contribuinte de direito, isto é, aquele designado na lei como tendo relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador⁹, ao repassar o encargo financeiro relativo ao tributo ao contribuinte de fato, passa a depender da autorização deste para requerer e ver efetivada a repetição do indébito tributário. O CTMF permite a mesma conclusão¹⁰.

Por seu turno, o RCTMF, que disciplina com maior detalhamento o tema, assim dispõe em seu art. 130:

Art. 130. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

⁸ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁰ Art. 93. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput deste artigo, quando a pessoa que pleitear a restituição não for aquela que houver recolhido o tributo, esta deverá estar autorizada por meio de escritura ou por meio instrumento de mandato público ou particular com firma reconhecida. (grifos nossos)

Desse modo, compreende-se que a autorização do contribuinte de fato, exigida pelo CTN, materializar-se-á, perante a Administração Fazendária fortalezense, por meio de escritura ou de instrumento de mandato público ou particular com firma reconhecida.

Nessa senda, e considerando as peculiaridades do caso concreto, nas situações em que os serviços envolvidos tenham sido prestados por meio de alocação remota, como se destacou nos tópicos anteriores, é possível que tenha havido retenção e recolhimento indevidos do imposto para Fortaleza, se a unidade econômica utilizada remotamente não estiver aqui localizada.

Nesse caso, ter-se-á indébito de tributo indireto em que o recolhimento do imposto se deu no contexto de substituição tributária, aplicando-se a regra do parágrafo único do art. 130 do RCTMF. Isso porque não foi a própria prestadora quem efetuou o recolhimento, devendo contar com autorização do tomador tanto em razão do disposto no parágrafo único acima destacado, quanto em virtude do fato de que se trata de tributo cujo ônus foi transferido ao tomador, que no presente caso é também substituto tributário¹¹.

Adicionalmente, é preciso considerar o que disciplina o art. 133, § 5º, do RCTMF. Colha-se:

Art. 133. A restituição a que se refere esta Seção será efetuada pela Secretaria Municipal das Finanças, a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia, que faça prova da existência do direito.

(...)

§ 5º O substituto ou responsável tributário que promoveu retenção indevida ou a maior de ISSQN incidente sobre serviços tomados, e efetuou o recolhimento do valor retido, somente poderá pleitear a restituição se comprovar que devolveu ao contribuinte a quantia retida indevidamente ou a maior ou estar por ele autorizado. (grifos nossos)

¹¹ O BNB é sociedade de economia mista, se sujeitando ao quanto disposto no art. 230, I, do CTMF: Art. 230. São responsáveis pela retenção na fonte e pelo recolhimento do ISSQN devido ao Município de Fortaleza, na qualidade de substituto tributário, as seguintes pessoas estabelecidas neste Município, ainda que imunes, isentas ou amparadas por qualquer outro benefício fiscal:

I - os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público, em relação aos serviços tomados ou intermediados; (grifos nossos)

Da interpretação deste último dispositivo, se verifica ser também possível que o próprio substituto solicite a restituição do valor por ele recolhido, desde que cumpra as exigências regulamentares.

Assim, podem pleitear restituição, no caso concreto:

1. A Consulente, na condição de contribuinte de direito, desde que conte com autorização do tomador, materializada por meio de escritura ou de instrumento de mandato público ou particular com firma reconhecida;
2. O BNB, na condição de substituto tributário, desde que haja devolvido à Consulente o valor retido ou desde que conte com autorização dela para fins de repetição¹².

Tem-se, por conseguinte, dupla legitimidade para deflagração do processo administrativo visando à repetição do indébito, na espécie.

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. Considerando que os serviços de licenciamento de software (item 1.05) e de suporte técnico de SW (item 1.07) são executados integralmente por filiais localizadas em São Paulo e Hortolândia, o ISSQN é devido para o local do estabelecimento prestador, ou seja, para os municípios de São Paulo e Hortolândia, conforme o artigo 3º da LC 116/03?

Como restou demonstrado, nem sempre os serviços contratados no caso concreto serão prestados por unidades econômicas situadas fora de Fortaleza. Isso porque há a possibilidade, a critério do tomador, de serem alocadas na Capital cearense a equipe técnica e a infraestrutura correlata necessárias à prestação.

Quando os serviços forem executados por equipe técnica alocada em Fortaleza, considerando a existência de unidade econômica da Consulente na Capital cearense, o ISSQN será de Fortaleza, devendo haver a retenção e o recolhimento do imposto por parte do BNB para esta municipalidade. Nesse caso, por óbvio, não há que se falar em recolhimento indevido para o referido Município, afastando-se a possibilidade de repetição do indébito fundada na ausência de capacidade tributária ativa.

¹² Embora não seja explícita a forma pela qual deve ser veiculada a citada autorização, no caso em que o substituto pleiteia a restituição, pode-se concluir, por analogia com a hipótese em que o contribuinte de direito requer a repetição, que a autorização deverá constar de escritura ou de instrumento de mandato público ou particular com firma reconhecida.



Nas demais hipóteses, o ISSQN não será devido a Fortaleza, não cabendo recolhimento para esta municipalidade.

b. O Banco do Nordeste do Brasil S.A., na condição de tomador, deve, ou não, efetuar a retenção e o recolhimento do ISSQN em favor do Município de Fortaleza, uma vez que o ISS não é devido para este Município?

Vide resposta ao item “a” acima.

c. Para o ISSQN já retido indevidamente para o Município de Fortaleza, a Consulente possui legitimidade para requerer a restituição dos valores mediante ingresso de processo administrativo?

A Consulente, na condição de contribuinte de direito, desde que conte com autorização do tomador, materializada por meio de escritura ou de instrumento de mandato público ou particular com firma reconhecida, poderá, na hipótese de indébito, solicitar a sua repetição por processo administrativo próprio.

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

Fortaleza/CE, 12 de janeiro de 2026.

Documento assinado digitalmente

Gabriel Carneiro de Castro

Auditor do Tesouro Municipal

Documento assinado digitalmente

Paulo Sérgio Dantas Leitão

Gerente da Célula de Análise e Informações Tributárias – CEINT

Documento assinado digitalmente

Paulo Luís Martins de Lima

Coordenador de Administração Tributária – CATRI



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

Documento assinado digitalmente

Márcio Cardeal Queiroz da Silva

Secretário Municipal das Finanças



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número KL6DABHZ

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 5015798 e código KL6DABHZ

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

ASSINADO POR: