

**PARECER 011/2024**

**PROCESSO GR:** [REDACTED]

**INTERESSADO:** [REDACTED]

**CNPJ:** [REDACTED]

**ASSUNTO:** Consulta Tributária

Consulta Tributária. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Atendimento dos pressupostos formais da Consulta. Competência para a tributação de serviço de processamento de dados. Município de localização dos “Data Centers”. Competência para pleitear a repetição do indébito. Legitimidade do contribuinte de direito e do substituto tributário.

## **1. RELATÓRIO**

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

Em síntese, a Consulente narra que desenvolve atividade voltada à construção de soluções de tecnologia para o sistema bancário, prestando serviço às instituições financeiras por meio de sua rede de terminais eletrônicos, situados em mais de 600 municípios brasileiros.

Afirma que o serviço prestado é o de processamento de dados, realizado “exclusivamente nos ‘Data Centers’ localizados em Barueri e Santana de Parnaíba” (fl. 91), ambos municípios do Estado de São Paulo. Explica ainda a Consulente que os citados terminais eletrônicos que compõem a rede que ela coloca à disposição de seus clientes são meros equipamentos periféricos, de modo que as operações por eles recepcionadas (consulta de saldo, pagamento de boletos, saques, etc) são totalmente processadas pelos servidores localizados nos referidos municípios paulistas.

Aduz, à vista disso, que “o serviço prestado exige, basicamente, o desenvolvimento de tecnologia de ponta (...) para o registro e processamento das transações, que posteriormente são transmitidas às instituições financeiras” (fl. 91), sustentando que os tomadores de seus serviços são as próprias instituições e que a atividade é desenvolvida nos estabelecimentos prestadores localizados nos supracitados municípios paulistas, de modo que o fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) não ocorreria em Fortaleza.

A Consulente também traz aos autos (fls. 3 a 39) o contrato que firmou com o BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S.A. (BNB), indicando se tratar de típica prestação de serviços de processamento de dados e argumentando que, em virtude da natureza dos serviços prestados, o sujeito ativo da obrigação tributária de pagar o ISSQN seria o município onde está localizado o estabelecimento prestador. Para corroborar sua tese, indica resposta a um questionamento informal prestada pelo plantão fiscal desta Secretaria de Finanças (SEFIN) (fl. 93). Segundo a Consulente, embora o citado questionamento tenha sido formulado pelo próprio BNB, este não o tem observado, realizando a retenção do ISSQN sobre o valor dos serviços de processamento de dados que toma.

Aduz, ademais, que referida conduta do BNB se deve a uma mensagem que o sistema da SEFIN exhibe para o tomador, o que motivou a Consulente a indagar o Município de Fortaleza acerca do tema, por e-mail. Colaciona, à fl. 94, a resposta obtida, deixando claro que o sistema no qual ele realiza a escrituração permite que o tomador deixe de realizar a retenção do imposto quando este não é devido ao erário fortalezense.

No intuito de reforçar sua tese, a Consulente junta aos autos decisões judiciais e repostas a consultas (fls. 44 a 89) nas quais afirma que “os entendimentos foram de que os terminais de autoatendimento não configuram unidade econômica ou estabelecimento prestador de serviço, bem como a atividade se trata exclusivamente de processamento de dados” (fl. 94).

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

- a. De quem é a competência para tributar o serviço de processamento de dados prestado pela Consulente ao BNB?
- b. No caso concreto, em que a Consulente vem sofrendo a retenção do ISSQN pelo tomador de serviços BNB, quem é o sujeito de direito para requerer a restituição do ISSQN indevidamente retido e recolhido aos cofres públicos, desde dezembro de 2022, junto ao Município de Fortaleza: o BNB ou a Consulente?

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

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 QUESTÕES PRELIMINARES**

#### **2.1.1 Da legitimidade**

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

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

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

Importa destacar que a Consulente, embora não seja sindicato ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional, é sujeito passivo de obrigações tributárias municipais, tendo inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS). É, portanto, legitimada, nos termos do dispositivo acima transcrito, a formular o presente questionamento, tendo o feito por meio de representante com poderes bastantes (fls. 135 a 138 dos autos).

### 2.1.2 Da aceitação do questionamento como Consulta

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

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

...

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

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

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

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

...

*O Fisco, ao responder às dúvidas do sujeito passivo descritas nas consultas tributárias, colocam (sic) no sistema normas jurídicas individuais e*

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

*concretas que produzem efeitos para a Administração Pública e para o contribuinte.”*

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

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

...

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

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

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

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

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

Transcreve-se, ainda, a disposição do art. 177 do mesmo Codex:

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

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

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

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

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

*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 temas:

1. Natureza dos serviços prestados pela Consulente;
2. Local da ocorrência do fato gerador do ISSQN ou aspecto espacial da regra matriz de incidência (art. 224 do CTMF);
3. Definição do estabelecimento prestador (art. 224, § 5º, do CTMF); e
4. Legitimidade para pleitear a restituição de ISSQN eventualmente retido e recolhido indevidamente (arts. 130 e 133 do Decreto nº 13.716/2015, que institui o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza – RCTMF).

Cada um dos temas acima merece considerações necessárias, ainda que breves, ao deslinde da questão trazida à apreciação do Fisco, como se demonstrará a seguir.

### **2.2.1 Da natureza dos serviços prestados pela Consulente**

Para a correta subsunção dos fatos narrados pela Consulente à hipótese legal de incidência do ISSQN, é mister identificar a natureza do serviço prestado. Assim, necessário se faz (a) delimitar a prestação que constitui o objeto contratual firmado entre a Consulente e seu tomador e (b) apontar o subitem que corresponde à referida prestação, constante da lista de serviços sujeitos à incidência do ISSQN que acompanha o CTMF.

Nesse afã, cumpre observar as considerações feitas antes da primeira cláusula contratual<sup>3</sup> (fl. 3). Veja-se:

**CONSIDERANDO QUE:**

- I. A **CONTRATADA** dedica-se à prestação de serviços a instituições financeiras, instituições de pagamento, administradoras de cartões e bandeiras;
- II. A **CONTRATADA** opera rede associada de Postos de Atendimento Eletrônico ("PAE");
- III. A **CONTRATADA** é responsável pelo processamento das transações realizadas pelos clientes do **CONTRATANTE** por meio de Equipamentos de Autoatendimento ("ATMs") instalados e mantidos pela **CONTRATADA**, em todas as transações mencionadas neste Contrato, bem como outras que venham a ser contratadas futuramente pelo **CONTRATANTE** ou, ainda, por meio de terminais instalados e mantidos por outros Participantes integrantes da Rede Compartilhada da **CONTRATADA**;
- IV. A **CONTRATADA** presta serviço de processamento de dados das transações financeiras realizadas por clientes do **CONTRATANTE**, por meio dos ATMs acima mencionados; e
- V. O **CONTRATANTE** coloca à disposição de seus clientes a utilização dos ATMs da **CONTRATADA** ou dos Equipamentos de terceiros integrantes da Rede Compartilhada, bem como os serviços de processamento de dados referidos acima.

Logo no item IV descortina-se a definição do serviço: processamento de dados de transações financeiras. *In casu*, percebe-se, como narrado pela Consulente, que seu tomador é a própria instituição financeira, sendo os correntistas que utilizam os terminais bancários clientes desta, e não daquela.

No mesmo sentido, já na 1ª cláusula contratual (fl. 4) tem-se:

**CLÁUSULA 1ª – OBJETO**

1.1. O presente instrumento tem por objeto a prestação dos serviços descritos abaixo pela **CONTRATADA** à **CONTRATANTE**, observadas as cláusulas e condições deste contrato e dos Manuais:

- Processamento e envio diário dos dados e informações das transações efetuadas pelos clientes do **CONTRATANTE** por meio dos ATMs instalados e mantidos pela **CONTRATADA** ou, ainda, nos terminais instalados e mantidos por terceiros integrantes da Rede Compartilhada da **CONTRATADA**, por meio de transmissão de dados.

Por sua vez, as transações cujos dados e informações são processados são as descritas na 3ª cláusula contratual (fl. 6):

<sup>3</sup> Deve-se entender "CONTRATADA" como sendo a Consulente e "CONTRATANTE" como sendo o tomador dos serviços prestados pela Consulente.

**CLÁUSULA 3ª – TRANSAÇÕES**

3.1. Os clientes do **CONTRATANTE**, observadas todas as condições e instruções constantes deste Instrumento e dos Manuais, poderão acessar os ATMs instalados e mantidos pela **CONTRATADA** para realizar as seguintes transações, desde que previamente contratadas pelo **CONTRATANTE**:

- a) Saques em moeda corrente;
- b) Consultas, dentre elas extrato e saldo;
- c) Pagamentos;
- d) Transferências;
- e) Empréstimos e financiamentos;
- f) Depósito em dinheiro.

Inferre-se da leitura da cláusula que essas transações são realizadas pelos clientes de seu tomador nos terminais disponibilizados pela Consulente, sendo posteriormente processadas nos “Data Centers” localizados no Estado de São Paulo.

Por oportuno, constata-se que a atividade econômica exercida pela Consulente sob o código CNAE 63.11-9-00 é a seguinte:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 22/09/1982
NOME EMPRESARIAL		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 63.11-9-00 - Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 62.02-3-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis 62.04-0-00 - Consultoria em tecnologia da informação 62.09-1-00 - Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação 66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente 70.20-4-00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica 73.12-2-00 - Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação 74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários 77.33-1-00 - Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios 77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador 77.40-3-00 - Gestão de ativos intangíveis não-financeiros 82.99-7-99 - Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente 95.11-8-00 - Reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 205.4 - Sociedade Anônima Fechada		
LOGRADOURO	NÚMERO 980	COMPLEMENTO
CEP	MUNICÍPIO	UF

Destarte, trata-se, de fato, de prestação cujo objeto é o processamento de dados, de modo que se pode subsumi-la ao subitem 1.3 do Anexo I do CTMF. Colha-se:

1. *Serviços de informática e congêneres.*

(...)

1.3. **Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de**

*informação, entre outros formatos, e congêneres. (grifos nossos)*

Assim, definidas a natureza do serviço e a sua tipificação na lista anexa ao CTMF, cumpre identificar o local da ocorrência do fato gerador do ISSQN no caso concreto.

### **2.2.2 Do local da ocorrência do fato gerador do ISSQN 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 1988<sup>4</sup>.

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

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

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

Nessa esteira, cumpre destacar que o serviço contratado entre a Consultante e o BNB, destacado no tópico anterior desta Consulta como sendo o do subitem 1.3 do Anexo I do CTMF (processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres), **NÃO CONSTITUI EXCEÇÃO** à regra do local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. É dizer: quando se prestam serviços de processamento de dados, o município competente para exigir o imposto é aquele onde se considera estabelecido o prestador.

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. (...)*

<sup>4</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

§ 5º Considera-se **estabelecimento prestador** o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (grifos nossos)

À luz da referida definição, pode-se inferir que o estabelecimento prestador é o complexo de bens, pessoas e equipamentos empregados na atividade econômica contratada. Nessa toada, temos lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>5</sup>:

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

Por conseguinte, não são apenas os dados cadastrais os elementos 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 dos serviços.

Assim, se uma entidade prestadora de serviços possui, *verbi gratia*, uma unidade econômica em Barueri 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 Barueri, será ela considerada o estabelecimento prestador, ainda que haja inscrição fiscal da entidade prestadora dos serviços em Fortaleza. O inverso também é válido.

Nesse mesmo sentido são os ensinamentos de Alexandre Marques Andrade Lemos<sup>6</sup>:

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

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. – 7. ed. – São Paulo: Malheiros, 2023. P. 352.

<sup>6</sup> LEMOS, Alexandre Marques Andrade. **Gestão tributária de contratos e convênios**. 4. Ed. Salvador: Open Editora, 2015. p. 452.

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 pactuado<sup>7</sup>.

E, no caso discutido por meio da presente Consulta, resta demonstrado que o estabelecimento prestador dos serviços de processamento de dados não pode ser confundido com o local em que estão situados os terminais eletrônicos da Consulente, espalhados por todo o Brasil, inclusive por Fortaleza. Isso porque o tratamento de dados ocorre nos “Data Centers”, e não nos equipamentos periféricos. É dizer: o complexo de bens, pessoas e equipamentos que permitem à Consulente prestar os serviços contratados pelo seu tomador é o local em que estão situados os “Data Centers”.

Desse modo, por não constituir exceção à regra do local de incidência do ISSQN, o serviço de processamento de dados realizado pela Consulente deverá ser tributado pelo município de localização de seus “Data Centers”.

### **2.2.3 Da legitimidade para pleitear a restituição de ISSQN eventualmente retido e recolhido indevidamente**

Quanto à repetição do indébito, direito assegurado pelo CTN em seu art. 165<sup>8</sup>, 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 êste expressamente autorizado a recebê-la.*

<sup>7</sup> Registre-se, em tempo, que a definição do estabelecimento prestador é especialmente relevante quando o serviço prestado se submete à regra geral insculpida no *caput* do art. 224 do CTMF. Quando a tributação, 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.

<sup>8</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr 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.

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 gerador<sup>9</sup>, 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 conclusão<sup>10</sup>.

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.*

*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.

Nesse sentido, e considerando o caso concreto, em que a Consulente afirma ter sofrido a retenção e o recolhimento do ISSQN pelo seu tomador de serviços, aplicar-se-á a regra do parágrafo único do art. 130 do RCTMF. Isso porque, não foi a própria prestadora quem recolheu o tributo, 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 indireto e de que o ônus respectivo foi transferido ao tomador, que no presente caso é também substituto tributário<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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)

Não obstante, é preciso ponderar também 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)*

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 repetição<sup>12</sup>.

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

### **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. De quem é a competência para tributar o serviço de processamento de dados prestado pela Consulente ao BNB?**

A competência é do município em que esteja localizado o “Data Center” empregado na prestação do serviço de tratamento de dados, nos termos explicitados no tópico 2.2.2.

---

<sup>12</sup> Embora não seja explícito quanto à 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.

**b. No caso concreto, em que a Consulente vem sofrendo a retenção do ISSQN pelo tomador de serviços BNB, quem é o sujeito de direito para requerer a restituição do ISSQN indevidamente retido e recolhido aos cofres públicos, desde dezembro de 2022, junto ao Município de Fortaleza: o BNB ou a Consulente?**

Podem pleitear a repetição do indébito tanto a Consulente quanto o substituto tributário, nos termos definidos no tópico 2.2.3.

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

Fortaleza/CE, 10 de setembro de 2024.

*\*Documento assinado digitalmente\**

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

*\*Documento assinado digitalmente\**

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

*\*Documento assinado digitalmente\**

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

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

*\*Documento assinado digitalmente\**

**José Raimundo Morais Vilar**  
Secretário Executivo das Finanças



**Fortaleza**  
PREFEITURA



Este documento é cópia do original e assinado digitalmente sob o número OWK1TFFO

Para conferir o original, acesse o site <https://assineja.sepog.fortaleza.ce.gov.br/validar/documento>, informe o malote 3723630 e código OWK1TFFO

**ASSINADO POR:**

Assinado por: PAULO SERGIO DANTAS LEITAO em 26/09/2024

Assinado por: GABRIEL CARNEIRO DE CASTRO em 26/09/2024

Assinado por: PAULO LUIS MARTINS DE LIMA em 26/09/2024

Assinado por: JOSE RAIMUNDO MORAIS VILAR em 01/10/2024