



NOTA DE ORIENTAÇÃO TÉCNICA Nº 01/2017

AUTOR DA CONSULTA: Wanessa Zavarese Sechim, Secretária de Estado da Educação, Juventude e Esportes, nos termos do Ofício nº 632/2017/SEDUC.

TEOR DA CONSULTA: Orientações quanto à retenção do ISS e a incidência da Contribuição Previdenciária (INSS) sobre valores recebidos pelos bolsistas e profissionais envolvidos nas atividades do PRONATEC.

A matéria é regida pelas disposições contidas na Constituição da República Federativa do Brasil, na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências; Lei Complementar nº 107, de 30 de setembro de 2005, que dispõe sobre o Código Tributário Municipal de Palmas, instituindo norma de Direito Tributário no âmbito Municipal; Código Civil Brasileiro, Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências, pela melhor doutrina de direito tributário e pela jurisprudência do Tribunal de Contas da União.

2. No que diz respeito à retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS, pelos prestadores de serviço relacionados ao Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego - PRONATEC, vale lembrar que a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu Art. 156, inc. III cuidou do imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços – ISS, dando a ele competência municipal. Seu âmbito compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual. O fato gerador desse imposto é descrito em lei ordinária do município.

3. Na determinação de qual município seja competente para a cobrança, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º estabelece, via de regra, que o



serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou seja, no local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviço, de modo permanente ou temporário e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-los as denominações – sede, filial, agência ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar nº 116/2003, art. 4º).

4. Portanto, serviços de qualquer natureza são tributados pelo ISS, cuja competência é municipal, ou seja, devem ser recolhidos aos cofres municipais. O contribuinte do ISS, por sua vez, é o prestador do serviço. (Lei Complementar 116/2003, art. 5º).

5. O Código tributário municipal, por sua vez definiu o contribuinte em seu art. 16, dando a ele a seguinte redação:

“Art. 16. Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

Parágrafo Único - Considera-se prestador do serviço o profissional autônomo ou a empresa que exerça, em caráter permanente ou eventual, quaisquer atividades referidas na lista de serviços constante do Anexo I da presente lei.”

6. Assim, a dinâmica da relação jurídico-tributária se apresenta da seguinte forma: **o sujeito ativo**, titular do direito subjetivo de exigir (União, Estado, DF ou Município), e o **sujeito passivo**, titular do dever jurídico de cumprir, (Contribuinte), tendo por objeto uma determinada prestação de natureza tributária pecuniária.¹

O Código Tributário Federal, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 assim conceitua os sujeitos tributários:

“**Art. 119.** Sujeito **ativo** da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

“**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:

(...)

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

¹ MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário - Malheiros, 29ª edição.



7. Já o Código tributário do Município de Palmas, Lei Complementar nº 107, de 30 de setembro de 2005, traz o seguinte conceito sobre o sujeito passivo:

“Art. 15. Sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável.”

“ Art. 17. São considerados responsáveis pelo imposto, multa e acréscimos legais, todos aqueles vinculados à hipótese de incidência da respectiva obrigação, ainda que isentos ou imunes, em solidariedade ou na condição de substitutos tributários, nos casos expressos nesta Lei.”

8. Como se extrai da leitura dos dispositivos acima citados, o sujeito passivo deve cumprir com a obrigação pelo pagamento do débito tributário. E que, além do contribuinte, também são considerados responsáveis pelo pagamento do imposto, multa e acréscimos legais, todos aqueles vinculados à hipótese de incidência da respectiva obrigação, alternativamente, de modo que, se o contribuinte não cumprir com a obrigação, serão chamados à responsabilidade pelo débito todos os demais sujeitos a ele vinculado.

9. À essa participação no polo passivo da obrigação tributária dá-se o nome de responsabilidade solidária. Segundo o Código Civil, solidariedade é a ocorrência de mais de um credor, ou mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda (Art. 264). Importa aqui mencionar a solidariedade passiva, vale dizer, a ocorrência de mais de um sujeito passivo em uma mesma relação obrigacional tributária.

10. Diz o Código Tributário Nacional – CTN, que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II). Neste sentido, o Código Tributário do Município de Palmas, em seu art. 18 apresenta o rol de responsáveis solidários por ele definidos:

“Art. 18. Respondem solidariamente pelo imposto:

(...)

IX - os **órgãos estaduais dos poderes executivo** e judiciário, inclusive suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias, e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público;”

11. A saber, a solidariedade gera efeitos, quais sejam: Se não houver lei dispondo de outro modo, nas obrigações em que existirem obrigados solidários; a) o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, isto é, desde que um pague, os demais ficam desobrigados; b) a isenção ou remissão do crédito tributário respectivo



exonera todos os obrigados, a não ser que tenha sido outorgada a um deles em caráter pessoal, pois neste caso subsiste a solidariedade quanto a um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais (CTN, art. 125).

12. O Tribunal de Contas da União já condenou agente público como responsável solidário por não observância de repasse de tributos, dentre os quais o ISS. (ACÓRDÃO Nº 4111/2012 – TCU – 2ª Câmara).

13. Assim, por todos os fundamentos até aqui expostos, verifica-se que sobre os serviços prestados pelos profissionais envolvidos nas atividades do PRONATEC incide o imposto sobre serviços de qualquer natureza ISS, e considerando todos os aspectos de responsabilização solidária a que se sujeita a Administração Pública Estadual, como tomadora dos serviços, caso o contratado não faça o devido recolhimento do ISS, ou retarde em fazê-lo, é que orientamos doravante venha ser a prática dos Órgãos da Administração Estadual a retenção na fonte do referido imposto, no momento do pagamento da fatura correspondente, e que o saldo retido seja imediatamente repassado aos cofres do município, a fim de se evitar que a administração incorra em crime de apropriação indébita, previsto no art. 17, parágrafo único, do Código Tributário de Palmas, *in verbis*:

Art. 17

...

“Parágrafo Único - No caso de retenção do imposto na fonte, a falta de pagamento constituirá em apropriação indébita de valores do erário municipal.”

Art. 31. A retenção pelo responsável será correspondente ao valor do imposto devido e deverá ocorrer no ato da prestação do serviço, sempre com a emissão do respectivo recibo, na forma estabelecida em regulamento.

14. Já no que diz respeito à obrigatoriedade de retenção contribuição previdenciária dos bolsistas, professores e tutores, relacionados ao PRONATEC, verifica-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Órgão Federal competente para matérias tributárias na esfera federal, já analisou o caso em tese, e se manifestou por meio do PARECER/PGFN/CAT/Nº 561/2016, que passamos a citar:

“Em suma é possível concluir:

- a) a incidência das contribuições previdenciárias é abrangente de forma que seu campo de não- incidência é delimitado pela Lei por exceção, nos termos dos artigos 195 e 201, da CF;
- b) apenas as bolsas previstas no art. 28, §9º, da Lei nº 8.212, de 1991, estão excluídas da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias;



- c) em tese, cotejando as características das Bolsas concedidas em âmbito de PRONATEC, previstas nos art. 4º, 6º-A da Lei nº 12.513, de 2011, com o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que as bolsas previstas no art. 4º, IV, a; art. 6º -A e art. 9º da Lei nº 12.513, de 2011, podem estar livres da incidência previdenciária, desde que concedidas pelas instituições de ensino a seus empregados e aos dependentes destes, e desde que tais bolsas cumpram as demais condições impostas pela alínea *t* do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, análise que deve ser feita caso a caso pelas instituições de ensino, para as quais a PGFN não tem competência legal para prestar assessoria jurídica;
- d) também em tese, cotejando as características da Bolsas concedidas em âmbito de PRONATEC, previstas nos artigos 4º e 6º-A da Lei nº 12.513, de 2011, com o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que as bolsas previstas no art. 4º, IV, a e art. 6º-A da Lei nº 12.513, de 2011, podem estar livres da incidência previdenciária, desde que concedidas a menores de 14 anos, e desde que cumpram os demais requisitos exigidos pelo ECA para concessão d bolsa-aprendizagem, análise que deve ser feita caso a caso pelas instituições de ensino, para os quais a PGFN não tem competência legal para prestar assessoria jurídica;
- e) apenas a lei em sentido estrito pode excluir as Bolsas do PRONATEC da futura incidência de contribuição previdenciária, assim como apenas a lei em sentido estrito pode conceder isenção de tais tributos para o passado."

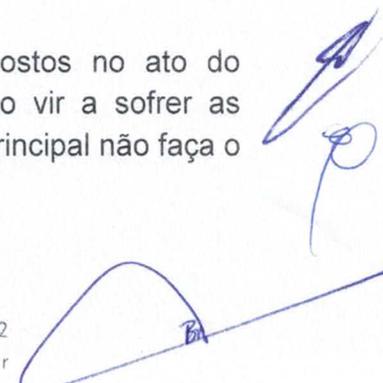
15. Por fim, entende-se que sobre os recursos de bolsas disponibilizados pelo PRONATEC incide a contribuição previdenciária, salvo se comprovado que as mesmas apresentem os requisitos do grupo de exceção contidos no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

16. Destarte, conclui-se que:

a) sobre os serviços prestados pelos profissionais envolvidos nas atividades do PRONATEC, com ou sem vínculo, incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISSQN, ou simplesmente ISS, conforme art. 16 do Código Tributário Municipal de Palmas.

b) sobre os bolsistas do PRONATEC, desde que não se enquadrem naquelas hipóteses previstas no §9º do art. 28 da lei nº. 8.212/91, incide sim a contribuição previdenciária.

c) a Administração Pública deve reter os impostos no ato do pagamento, tendo em vista ser solidária na obrigação, podendo vir a sofrer as consequências da responsabilidade tributária caso o contribuinte principal não faça o devido pagamento;



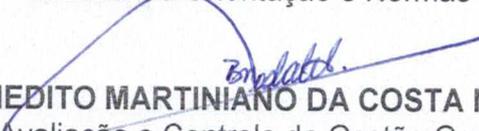
d) que o não repasse o imposto retido na fonte constituirá em apropriação indébita;

e) quanto à natureza de despesa a ser utilizada na retenção e repasse dos referidos tributos, conforme Manual Técnico de Orçamento, utiliza-se o item 47- Obrigações Tributárias e Contributivas.

DIRETORIA DE AVALIAÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO GOVERNAMENTAL, aos 12 dias do mês de abril de 2017.



ELIANA RODRIGUES DA SILVA
Gerente de Orientação e Normas



BENEDITO MARTINIANO DA COSTA NETO
Diretor de Avaliação e Controle da Gestão Governamental

I – De acordo com a orientação. Encaminhe-se ao órgão consultante e, a posteriore, sua publicação no site desta CGE.

Em: / /



LUIZ ANTONIO DA ROCHA
Secretário-Chefe

