



PARECER SEFIN/SUCON Nº 2010/

PROCESSO Nº: 2010/266390

INTERESSADO: Ana Jussara N. Machado lima (SUCON)

ASSUNTO: Parecer sobre Restituição de ISS retido na fonte de Profissionais Autônomos

EMENTA: Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Substituição Tributária, Responsável Tributário, Retenção de ISS na fonte. Tributação do Profissional Autônomo pelo ISS. Profissional Autônomo. Repetição do Indébito. Restituição de ISS retido indevidamente. Restituição de ISS de Profissional Autônomo.

1 RELATÓRIO

A Auditora de Tributos **Ana Jussara Nogueira Machado de Lima**, Matrícula nº 61216-1, lotada na Supervisão de Consultoria e Normas (SUCON) desta Secretaria, encaminhou consulta ao Chefe do seu Setor, fundamentada no art. 5º, inciso XXIV, alínea "a", da Constituição Federal, onde deseja saber se existe fundamentação legal para a restituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) retido na fonte dos profissionais autônomos (pessoas físicas) por ocasião da prestação de serviços para tomadores de serviços eleitos pela legislação tributária municipal como Substitutos ou Responsáveis Tributários, em virtude deles não estarem regulares com as suas obrigações tributárias junto ao Município.

A Auditora informa também que há uma grande quantidade de processos administrativos distribuídos para a SUCON e que não há na legislação tributária municipal nenhuma disposição que normatize a questão.

A Consulente informa ainda, que houve a emissão de parecer pela Procuradoria Geral do Município sobre a questão, a pedido do Secretário de Finanças, onde foi opinado pela não restituição do ISS retido de na fonte, mas o citado parecer não foi claro em seus fundamentos legais.

O Chefe da SUCON, de posse do pedido, o encaminhou a este parecerista para fins de análise e pronunciamento sobre a questão posta.

Eis o relato dos fatos.

2 PARECER

2.1. Dos Fundamentos do Pedido

A despeito de não existir previsão expressa nas normas municipais sobre a faculdade de servidor municipal realizar consulta sobre dúvida acerca da interpretação da legislação tributária municipal, a Requerente tem o direito de ver o seu pleito atendido com base no direito de petição previsto no dispositivo constitucional invocado.

Sobre o parecer emitido pela Procuradoria Geral do Município (fls. 03 a 07), o mesmo foi pela negativa da restituição do ISS retido de profissionais autônomos com base no argumento de que não há relação jurídica entre o contribuinte (profissional autônomo) e o Fisco Municipal. Como será visto adiante, este argumento não é suficiente e carece de substância jurídica para fundamentar a negação dos pleitos de restituição de imposto mencionado.

2.2. Da Tributação do Profissional Autônomo pelo ISS



O problema exposto no Requerimento está relacionado com os aspectos pessoais e quantitativos da obrigação tributária oriunda do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Em função desta afirmativa, antes serão feitas observações sobre estes elementos do tributo.

O ISS, nos termos da competência atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal pelo art. 156, inc. III, da Constituição Federal, incide sobre a prestação dos serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A citada lei complementar federal estabelece que a pessoa obrigada ao pagamento do imposto é o prestador do serviço, que é o contribuinte do ISS. E, em função do princípio constitucional da capacidade contributiva é esta pessoa que deve arcar com o ônus tributário, em função de ser ele quem auferir renda com a prática da atividade econômica de prestação de serviço.

Sobre o aspecto da pessoalidade da obrigação tributária, que surge com a prática da situação fática prevista na norma geradora da obrigação, a Lei Complementar nº 116/2003 retratou em seu artigo 6º a previsão contida no artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN), onde prevê a possibilidade de os Municípios e o Distrito Federal, titulares da competência tributária para exigir o ISS, atribuírem responsabilidade pelo crédito tributário do imposto a um terceiro relacionado como fato gerador da obrigação tributária, *in verbis*:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo exposto a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Quanto à forma de quantificação do ISS devido em decorrência da obrigação tributária que surge com a prática do fato gerador do imposto, que é a prestação de serviço, a citada norma complementar à Constituição estabelece em seus artigos 7º e 8º que, em regra, a quantificação se dá meio da aplicação de uma alíquota *ad valorem* sobre o preço do serviço, que é a base de cálculo do imposto.

Entretanto, em função da não revogação do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, o prestador de serviço quando realizar pessoalmente a prestação dos serviços de sua atividade profissional é considerado profissional autônomo, existindo um tratamento privilegiado e diferenciado em relação à quantificação e ao pagamento do ISS. Isto é o que prevê o parágrafo 1º do artigo 9º do citado Decreto-Lei, *ipsis litteris*:

Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Ante o exposto, em função da vigência desta norma, os prestadores de serviços que se revestirem da condição de profissional autônomo, terão o seu ISS quantificado por alíquota específica, ou seja, pelo valor fixo determinado nas leis tributárias. Essa forma diferenciada de quantificação do ISS devido por profissional autônomo encontra-se definida no art. 60 do Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, que retrata de forma mais detalhada e explicativa o disposto no art. 148 da Lei nº 4.144/1972, *in verbis*:

Art. 60. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços prestados por profissional autônomo, quando o mesmo se encontrar no exercício de suas atividades profissionais, e regularmente inscrito no cadastro do Município, será devido anualmente e pago por cota fixa, recolhida na forma e no prazo previsto no artigo 71 deste Regulamento.

§ 1º. O valor da cota anual devida pelo profissional autônomo será de:



I – R\$ 220,00 (duzentos e vinte reais), para os profissionais de nível superior ou equiparados;
II – R\$ 110,00 (cento e dez reais), para os profissionais de nível médio, agentes auxiliares do comércio, artistas, atletas, modelos e manequins;
III – R\$ 90,00 (noventa reais), para motoristas autônomos;
IV – R\$ 60,00 (sessenta reais), para os profissionais de nível fundamental não caracterizados como trabalhadores avulsos.
§ 2º. A cota prevista no § 1º deste artigo será devida por cada atividade ou ocupação exercida pelo profissional autônomo.
§ 3º. O valor da cota devida pelos profissionais autônomos, na forma dos §§ 1º e 2º deste artigo poderá ser parcelado em até 3 (três vezes), obedecidas as regras da legislação específica sobre parcelamento.
§ 4º. Para fins do disposto neste artigo, entende-se por profissional autônomo:
I – a pessoa natural que execute pessoalmente prestação de serviço inerente à sua categoria profissional e que não tenha a seu serviço empregados ou terceiros, para auxiliá-lo diretamente no desempenho de suas atividades;
II – a pessoa natural que, executando pessoalmente prestação de serviço inerente à sua categoria profissional, possua até 2 (dois) empregados cujo trabalho não interfira diretamente no exercício da profissão.
§ 5º. Os prestadores de serviços não compreendidos no § 4º deste artigo equiparam-se à pessoa jurídica, para fins de tributação do imposto.
§ 6º. Para os fins de aplicação das cotas constantes do § 1º deste artigo, considera-se:
I – profissional autônomo de nível superior, todo aquele que habilitado por escola de ensino superior, ou a este equiparado e devidamente registrado no conselho ou órgão profissional respectivo, realiza trabalho pessoal de caráter técnico, científico ou artístico, concernente à sua categoria profissional;
II – profissional autônomo de nível médio, todo aquele que exerça uma profissão técnica do nível de ensino médio, ou a este equiparado, ou que exerça profissão considerada auxiliar ou afim das de nível superior;
III – agente auxiliar do comércio, observado o disposto no § 4º, inciso I deste artigo:
a) despachante e comissário;
b) perito e avaliador;
c) agente da propriedade industrial;
d) representante comercial e corretor;
e) leiloeiro.
IV – profissional autônomo de nível fundamental, todo aquele não compreendido nos incisos anteriores que exerça a profissão sem o auxílio de terceiros.
V – motoristas ou guiares autônomos de veículos, todo aquele que preste, pessoalmente, o serviço de transporte de pessoas, com observância ao disposto no § 4º deste artigo.

Das normas acima transcritas extrai-se que os prestadores de serviços que se enquadrarem na definição de profissional autônomo, pagarão o ISS, anualmente, com base no valor fixo estabelecido em moeda corrente, e não com base no preço dos serviços por ele prestados durante o período de apuração do imposto.

Também decorre das normas do artigo 60 do Regulamento do ISSQN, transcrito anteriormente, as condições necessárias para que ocorra a tributação diferenciada do profissional autônomo. Segundo o conjunto sistemático de mandamentos normativos em epígrafe, somente as pessoas físicas ou naturais podem ser consideradas profissionais autônomos e, para tanto, é necessário que eles:

- (i) encontrarem-se inscritos no cadastro tributário do Município;
- (ii) prestarem pessoalmente o serviço da sua atividade profissional, como o auxílio de no máximo duas pessoas, desde que elas não interfiram diretamente no desenvolvimento da atividade do prestador.

Além das condições acima expostas para o tratamento diferenciado do profissional autônomo, há outra condição estabelecida nas normas tributárias municipais que não está prevista na Seção do citado Regulamento que trata da quantificação do profissional autônomo. Esta condição encontra-se prevista na alínea “c” do inciso I do artigo 11 do Regulamento do ISSQN, que retrata a norma prevista no inciso I do § 3º, conjugado com o disposto no II do § 1º, todos do art. 140 da Lei nº 4.144/72 (Código Tributário do Município) com a redação dada pela Lei Complementar municipal nº 14/2003. Esta norma estabelece que o profissional autônomo inscrito no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS) do Município de Fortaleza ou em cadastro de contribuintes do imposto em outro município, que estiver inadimplente com o pagamento do imposto quantificado em valores fixos para pagamento anual



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

deverá sofrer a retenção do ISS na fonte pelo tomador do serviço, denominado pela norma de responsável tributário.

Esta última norma exposta só pode expressar mais uma condição para que o profissional autônomo pague o seu ISS com base no valor fixado na norma, pois do contrário, ela seria uma sanção pela inadimplência com o pagamento do imposto e este fenômeno é vedado pelo Direito Tributário. Sobre a vedação deste fenômeno, o art. 3º do CTN preleciona que o tributo não pode ser usado como sanção de ato ilícito ou irregular.

Ante o exposto, a tributação do ISS na fonte de profissionais autônomos inadimplentes com a sua obrigação tributária anual só pode ser vista como uma espécie de regime de tributação, que é a tributação na fonte. E esta tributação do ISS na fonte dos profissionais é definitiva, pois as normas municipais não prevêm nenhuma forma de ajuste ou de restituição do valor do imposto retido na fonte.

O saudoso mestre Rubens Gomes de Souza explica que o imposto devido na fonte pode assumir duas naturezas: a) ou é o único imposto devido sobre o rendimento de que se trate, sendo então definitivo o seu pagamento (é o que na doutrina italiana se chama imposto *una tantum*, isto é de uma só vez); b) ou é cobrado como antecipação por conta de um imposto futuro, que poderá ser ou não devido em importância maior, igual, ou menor que a do imposto antecipado: é o que na doutrina francesa se chama *acompte* e na norte-americana e inglesa *prepayment*.

Pelo exposto, o ISS devido por profissional autônomo inscrito no Município de Fortaleza pode ser classificado em duas espécies de regimes tributários, a saber:

- a) o imposto em valor fixo anual pago pelo próprio prestador do serviço;
- b) o imposto exclusivo devido na fonte, calculado por alíquota *ad valorem*, pago pelo tomador do serviço.

Nas duas espécies de tributação do ISS expostas, o pagamento é definitivo, ou seja, não haverá qualquer outra espécie de complementação ou de devolução, restituição ou compensação a título do imposto, haja vista a legislação do Município não ter prevista nenhum ajuste futuro nos valores a serem pagos pelos profissionais autônomos que sofrerem retenção do ISS na fonte ou que pagarem o imposto por valor fixo anual.

O regime jurídico de pagamento do ISS na fonte por profissional autônomo é um tributo autônomo de incidência particular, distinta das regras-matrizes tributárias do ISS fixo devido anualmente pelas pessoas físicas que prestem seus serviços pessoalmente, como foi demonstrado.

No tocante aos regimes de tributação, ressalta-se que as administrações tributárias têm liberdade para estabelecer as formas e as condições em que serão pagos os seus tributos, desde que sejam observadas as regras norteadoras da tributação de cada espécie tributária, estabelecidas na Constituição Federal e nos normas a ela complementares.

As normas municipais relativas à tributação do profissional autônomo estão em consonância com o disposto no § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/1968, que estabelece que os profissionais autônomos serão tributados por alíquotas fixas ou variáveis, conforme a natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes. Pois a inadimplência com o pagamento do ISS fixo é um fator ou uma condição que o Fisco fortalezense estabeleceu para que o profissional autônomo deixe de ser tributado por valor fixo e sofra a tributação definitiva do ISS na fonte.



Cabe ressaltar ainda, que esta forma de tributação do ISS na fonte nos serviços prestados por profissionais autônomos inadimplentes encontra analogia com o regime de tributação definitiva na fonte adotada pela legislação do Imposto de Renda, de competência da União.

Portanto, somente no caso de o profissional autônomo atender a todas as condições estabelecidas nas normas municipais é que será afastada a quantificação do ISS com base no preço do serviço.

2.3. Da Retenção de ISS na Fonte de Profissional Autônomo

No sistema de retenção de tributo na fonte não é o próprio contribuinte que recolhe aos cofres públicos o respectivo imposto. No caso da retenção do ISS na fonte, tal encargo cabe ao tomador do serviço, como responsável tributário e fonte pagadora do serviço. O prestador do serviço ao fazer o pagamento do serviço tomado, que esteja sujeito à retenção na fonte, retém o valor do imposto devido, pagando ao prestador do serviço apenas o valor líquido do serviço e o recolhe aos cofres públicos nos prazos regulamentares, o valor do imposto retido.

Rubens Gomes de Souza ao tratar do tema ensina que a metodologia do sistema de arrecadação na fonte consiste em atribuir à própria fonte pagadora do rendimento o encargo de determinar a incidência, calcular o imposto devido pelo beneficiário do rendimento, deduzi-lo (retê-lo) do pagamento efetuado a este e, finalmente, recolhê-lo à repartição arrecadadora (...) o que identifica o sistema de arrecadação na fonte são os encargos de reter e recolher o imposto devido, que, por sua vez, identificam a arrecadação na fonte, na sistemática do lançamento, como um tipo de 'lançamento por homologação' (CTN, artigo 150), ou seja, lançamento em que a liquidação do débito fiscal é antecipada pelo contribuinte, com efeito liberatório subordinado à condição resolutiva de seu controle *a posteriori* pela autoridade fiscal.

Nessa relação de retenção e recolhimento, a fonte pagadora torna-se responsável tributária, ou seja, torna-se sujeito passivo da relação jurídico - tributária. Caso não ocorra a retenção e recolhimento do imposto respectivo, a fonte pagadora ficará obrigada a pagar o respectivo tributo com recursos próprios.

Neste sentido, o § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que o tomador de serviço, eleito como Substituto ou Responsável Tributário pela legislação municipal, é obrigado a realizar a retenção do imposto na fonte e de recolhê-lo aos cofres do Município, sob pena de ter que arcar com o ônus da obrigação tributária, *in verbis*:

Art. 6º. (...)

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

No entanto, embora o responsável tributário assuma o pólo passivo da relação jurídica tributária, ficando responsável pelo pagamento do tributo que a lei lhe atribui responsabilidade, é importante ressaltar que o ônus pelo pagamento do tributo não é dele, mas sim da pessoa que praticou o fato gerador da obrigação tributária, que no caso do ISS, é o prestador do serviço sujeito ao imposto (contribuinte).

2.4. Da Impossibilidade da Repetição do Indébito de ISS retido na fonte de Profissionais Autônomos

A restituição ou repetição do indébito, como alguns preferem chamar, é o direito que o sujeito passivo tem de pedir de volta a quantia paga a maior ou indevidamente, independentemente, da modalidade de lançamento e de pagamento utilizada.



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

A extinção do direito de pleitear a restituição ocorre com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados da data em que houve a extinção do crédito tributário por pagamento ou por outro meio ou ainda da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou transitar em julgado a decisão judicial anulatória da decisão condenatória.

Nos tributos lançados por homologação, como é o caso do ISS, até o advento da Lei Complementar 118, de 10 de fevereiro de 2005, expressiva maioria da doutrina, apoiada em entendimento consolidado pelo STJ, apontava a tese dos "cinco mais cinco anos" como critério de cálculo do prazo prescricional das ações de repetição de indébito. Partia-se da premissa de que a extinção do crédito tributário só se daria quando da homologação do lançamento, fosse ela tácita ou expressa. Como o prazo para homologação é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, no caso da homologação tácita, somente após o decurso dos cinco anos se iniciaria o prazo prescricional para a postulação da restituição do valor indevidamente recolhido.

No caso ISS lançado por homologação, a prescrição do direito de pleitear a restituição contava-se da data em que houvesse ocorrida a homologação do pagamento antecipado, ou seja, se o sujeito passivo antecipasse o pagamento do tributo, somente após haver a homologação expressa ou tácita é que passava correr o prazo para pleitear a restituição do valor pago a mais ou indevidamente. Com isso, o sujeito passivo poderia ter até dez anos, contados da data do pagamento, para pedir a restituição. No entanto, a citada Lei veio por fim neste prazo mais elástico, a que o contribuinte tinha direito, em função do estabelecido em seu artigo 3º. Este artigo determinou que a contagem de prazo para restituição dos tributos lançados por homologação seja feita da data do pagamento e não da data da extinção do crédito por homologação do pagamento, como nos fazia entender, anteriormente, as disposições do CTN.

Sobre quem tem o direito de pleitear restituição de pagamento indevido, o CTN estabelece que 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.

Ante o exposto, o contribuinte de imposto que sofreu retenção na fonte indevidamente ou a maior tem o direito de pleitear a restituição, pois é ele que sofre o encargo financeiro. O substituto tributário somente pode pleitear a repetição do indébito quando estiver autorizado pelo contribuinte que assumiu o encargo pelo pagamento do tributo.

O argumento de que, na substituição tributária a relação jurídica tributária estabelece-se entre o responsável tributário eleito e o sujeito ativo titular da competência para exigir o tributo é verdadeiro, mas isto não é óbice para que a pessoa que efetivamente sofreu o ônus tributário não possa pleitear a devolução de um valor pago indevidamente, pois do contrário estaria dando causa ao enriquecimento sem causa da Administração Tributária, que é vedado pelo Ordenamento Jurídico Nacional.

Conforme exposto nos parágrafos precedentes, o contribuinte que tenha sofrido uma retenção indevida de tributo na fonte, embora não figurando no pólo passivo da relação jurídica tributária, por força da norma prevista no art. 166 do CTN, tem o direito de pleitear a devolução do valor pago indevidamente.

No caso sobre consulta, não é possível a restituição do ISS retido na fonte dos profissionais autônomos inadimplentes pelo fato de não ter havido pagamento de tributo indevido, mas sim de imposto que, de acordo com as condições normativas de tributação expostas nos tópicos precedentes, é devido na fonte e de forma definitiva, sem a possibilidade de ajuste futuro, de devolução ou compensação com débitos do sujeito passivo para com o fisco.



3 CONCLUSÃO

Pelo que foi amplamente exposto acima, conclui-se que não ser possível a restituição ou a compensação do ISS retido na fonte de profissionais autônomos que no momento da retenção encontrava-se inadimplente como o pagamento do imposto devido com base em valores fixos estabelecidos na legislação tributária, pelo fato desse regime de tributação na fonte ser exclusivo e definitivo e ainda, por não haver nenhuma previsão legal no sentido de ajuste futuro em relação ao valor retido na fonte a título do imposto.

De acordo com as condições legais de tributação dos profissionais autônomos, estes somente terão direito à restituição ou a compensação de ISS retido na fonte, obviamente, se o tomador do serviço responsável pela retenção houver realizado o recolhimento do valor retido e se restar comprovado que no momento da retenção do imposto ele (i) estava inscrito em cadastro tributário municipal, (ii) prestou o serviço pessoalmente e isoladamente ou com auxílio de no máximo duas pessoas que não tenham interferido diretamente na prestação do serviço prestado e (iii) estava adimplente com a tributação fixa, na forma da legislação tributária.

Por último, ressalta que o parecer emitido pela Procuradoria Geral do Município não tem força vinculatória no âmbito da administração tributária municipal. O ato em questão é meramente opinativo, podendo ser seguido ou não. No âmbito do Município, em função das normas que estruturam os órgãos e regem as atribuições de competência da Administração Pública municipal, além dos atos normativos (leis, decretos etc.), somente os atos emanados do(a) chefe do Poder Executivo municipal tem força vinculatória da administração tributária municipal.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza-CE, 30 de agosto de 2010.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer.
Fortaleza-CE, __/__/__

Jorge Batista Gomes

Supervisor da SUCON

**DESPACHO DA COORDENADORA DE ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

1. De acordo com os termos deste parecer;
2. Encaminhe-se ao Secretário de Finanças para fins de ratificação.
Fortaleza-CE, __/__/__

DESPACHO DO SECRETÁRIO

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo os efeitos que lhe são próprios;
2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, __/__/__



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas - SUCON

Alexandre Sobreira Cialdini
Secretário de Finanças