



**A RETENÇÃO NA FONTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NOS  
CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - UMA ÊNFASE NO IMPOSTO DE  
RENDA RETIDO NA FONTE**

**MARCOS CÉSAR CARNEIRO DA MOTA**

**BRASÍLIA**

**2011**

**MARCOS CÉSAR CARNEIRO DA MOTA**

**A RETENÇÃO NA FONTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NOS  
CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - UMA ÊNFASE NO IMPOSTO DE  
RENDA RETIDO NA FONTE**

**Projeto de conclusão de curso apresentado como  
requisito parcial para obtenção do título no curso  
de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito  
Tributário e Finanças Públicas, do Instituto  
Brasiliense de Direito Público.**

**Orientadora: Professora Liziane Meira.**

**BRASÍLIA**

**2011**

## DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus alunos do Curso Prático de Retenção na Fonte de Tributos e Contribuições Sociais e a todos os profissionais que atuam comigo na APTC – Auditoria Planejamento Tributário e Consultoria Ltda, meu lugar de trabalho e inspiração para buscar sempre fazer o melhor possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, meu criador e pai, em primeiro lugar pelo milagre da vida e por me permitir chegar até aqui. Agradeço também aos meus familiares, minha esposa Kelly Cristina e meus filhos Bianca Christie e Daniel Caio, por abrirem mão do nosso precioso tempo juntos para que eu pudesse me dedicar a esse trabalho tão importante na minha carreira profissional.

## RESUMO

MOTA, Marcos César Carneiro. **A Retenção na Fonte de Tributos e Contribuições Sociais nos Contratos de Prestação de Serviços – Uma Ênfase no Imposto de Renda Retido na Fonte.** 2011. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-graduação Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas, IDP - Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília-DF, 2011.

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar de forma específica a sistemática de retenção na fonte de tributos e contribuições sociais, e em especial, a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte. Os impostos são tributos de natureza fiscal, cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo divididos em Impostos Federais, Estaduais e Municipais.

A remuneração paga, pelas pessoas jurídicas, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte prevista para comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais, pagas ou creditadas por uma pessoa jurídica.

Esse estudo tem o intuito de acrescentar ao mercado uma visão prática da legislação tributária na retenção na fonte de tributos e contribuições sociais quando do pagamento de notas fiscais relativas à prestação de serviços no campo do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Palavras-chave: imposto de renda, tributos, finanças, contribuições sociais, retenção na fonte.

## ABSTRACT

MOTA, Marcos Cesar Carneiro. **The Withholding Taxes and Social Contracts in Service Delivery - An Emphasis on Income Tax Withholding.** 2011. 50f. End of Course Work (Postgraduate Postgraduate Sensu Lato in Tax and Public Finance, IDP - Institute of Public Law Brasiliense, Brasília-DF, 2011.

This paper aims to demonstrate specifically the systematic withholding of taxes and social contributions, and in particular the retention of the Income Tax Withholding. Taxes are taxes and taxes, levied by the Federal, State, Federal District and Municipalities. Being divided into federal, state and municipal. The remuneration paid by legal entities, subject to the levy of income tax at source provided for commissions, brokerage or other remuneration for commercial representation or mediation in conducting civil affairs and trade, paid or credited by a person.

This study aims to add to the market a practical view of tax law in withholding taxes and social contributions on payment of invoices relating to the provision of services in the field of the Income Tax Withholding.

Keywords: income tax, taxes, finance, social contributions, withholding tax.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>2. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</b>	<b>13</b>
<b>3. DIFERENÇAS ENTRE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b>	<b>18</b>
3.1. Impostos	19
3.1.1. Impostos Federais	20
3.1.2. Impostos Estaduais	20
3.1.3. Impostos Municipais	20
3.1.4. Taxas	21
3.1.5. Contribuição de Melhoria	21
3.1.6. Empréstimos Compulsórios	22
<b>4. A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO NA FONTE</b>	<b>25</b>
4.1. Tipos de Responsabilidade Tributária	26
4.2. Responsabilidade por Substituição	26
4.2.1. Substituição Tributária Progressiva	27
4.2.2. Substituição Tributária Regressiva	28
4.3. Responsabilidade por Transferência	28
4.3.1. Responsabilidade por Sucessão	28
4.3.2. Responsabilidade por Imputação Legal	31
4.3.2.1. Responsabilidade Solidária	31
4.3.2.2. Responsabilidade Pessoal	32
4.4. Responsabilidade por Infrações	33
<b>5. A RETENÇÃO DO IRRF</b>	<b>35</b>
5.1. Incidência	36
5.2. Lista dos Serviços Alcançados	37
5.3. Assistência e Consultoria Técnica	38
5.4. Serviços de Engenharia	39
5.5. Serviços de Medicina	40
5.6. Serviços Relacionados com Seguros, de Cobrança, de Elaboração ou Atualização de <i>Software</i> – Decisões de SRRF.	41
5.7. Serviços Prestados por Sociedade Civil Ligada a Fonte Pagadora	41
5.8. Base de Cálculo – Não-exclusão do ISS	43
5.9. Pagamento do Imposto	43

5.9a. Compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte	44
5.9b. Dispensa de Retenção de Importância não Superior a R\$ 10,00	44
5.9c. Não-incidência quando o Serviço for Prestado por Pessoa Jurídica Imune ou Isenta	44
5.9d. Serviços de Recrutamento e Seleção de Pessoal	45
<b>6. O INSTITUTO DA RETENÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b>	<b>47</b>
<b>7. EXTENSÃO E APLICAÇÃO DA RETENÇÃO NA FONTE</b>	<b>49</b>
<b>8. CONCLUSÃO</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>54</b>

## ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	DARF Documento de Arrecadação de Receitas Federais
CST	Código de Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	DARF Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IDP	Instituto Brasiliense de Direito Público
IN	Instrução normativa
IN	Inciso
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de renda – Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviços
NF	Nota Fiscal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PN	Parecer Normativo
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
S/A	Sociedade anônima
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo da legislação tributária é pré-requisito de essencial importância para a correta aplicação dos dispositivos legais e normativos na prática, quando se trata da retenção na fonte de tributos e contribuições sociais.

A legislação tributária é matéria que interessa a todas as pessoas físicas e jurídicas, pois todos estão obrigados ao cumprimento de obrigações de natureza fiscal, principal e acessória. As obrigações de natureza principal são aquelas que dizem respeito ao pagamento de tributos, enquanto que as obrigações de natureza acessória estão relacionadas ao cumprimento de diversas regras que regem a emissão, escrituração e arquivamento de documentos fiscais, tais como notas fiscais, livros fiscais e declarações de natureza tributária.

A retenção na fonte de tributos e contribuições sociais nos contratos com a administração pública federal, por sua vez, mudou todo o sistema de arrecadação nacional. Nas décadas de 1970 e 1980 não se falava em retenção na fonte, exceto para os casos de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte de pessoas físicas assalariadas e o antigo INPS – Instituto Nacional de Previdência Social, atual INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social.

A partir da publicação da Lei 9.430/96, os Órgãos da Administração Pública Federal, as Autarquias e Fundações Públicas passaram a ser obrigadas a efetuar a retenção na fonte do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Contribuição Social para a Seguridade Social – COFINS e a Contribuição para o PIS/PASEP nos pagamentos efetuados pela prestação de serviços ou aquisição de mercadoria.

Referida lei foi normatizada pela IN SRF 480/2004 que estabeleceu todos os procedimentos a serem adotados quando do pagamento de notas fiscais, faturas e recibos de prestação de serviços. Essa IN estabelece todos os casos de retenção na fonte de tributos e contribuições sociais, envolvendo todos os ramos de atividades e regimes de tributação existentes no país.

É de grande relevância destacar que a retenção na fonte veio contribuir para o aumento da arrecadação do governo federal a partir de 1997. Nos dias atuais, ao invés da Receita Federal do Brasil disponibilizar seus auditores fiscais para visitarem contribuintes do imposto *in loco*, referidos profissionais efetuam grande parte de

seus serviços de verificação fiscal através da retenção na fonte dos tributos e contribuições sociais.

Por outro lado, profissionais das mais diversas áreas de atuação têm exercido o papel da fiscalização. Sua função extrapola a de pagar ao fornecedor o valor devido pela prestação de serviço ou fornecimento do bem. O órgão ou entidade da administração pública federal é responsável pela retenção e recolhimento dos tributos e contribuições incidentes nessas operações além de ficar obrigado ao cumprimento de algumas obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária.

O objetivo desse trabalho é demonstrar de forma específica a sistemática de retenção na fonte de tributos e contribuições sociais, e em especial, a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte, consoante o disposto nos arts. 647 e 649 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000, de 26 de março de 1999).

Efetuar a retenção de tributos e contribuições sociais é tarefa árdua para as pessoas que trabalham na área de execução financeira e orçamentária, sobretudo pelo fato de que grande parte desses profissionais desconhecem o funcionamento da legislação tributária e em função da dinâmica da tributação com constantes alterações, muitas das retenções correm o risco de serem efetuadas de forma indevida, onerando assim o contribuinte e criando para o Estado o enriquecimento ilícito.

Nesse diapasão, todos os cuidados devem ser tomados com as retenções tributárias para que se preserve a imparcialidade da administração pública na sua relação com o particular e a devida aplicação das normas legais em cumprimento do que dispõe o governo federal em matéria tributária.

A retenção na fonte de tributos e contribuições sociais é tratada por profissionais das mais diversas áreas de atuação, e na sua grande maioria, por pessoas com formação de nível médio, que nunca tiveram contato com a legislação tributária. Em consequência, a aplicação prática da retenção na fonte de tributos, ou seja, o desconto nas notas fiscais dos impostos e contribuições incidentes, ocorre de forma incorreta, causando uma série de prejuízos aos cofres públicos, face à falta de preparação adequada aos agentes públicos e privados obrigados a descontarem, quando do pagamento das notas fiscais aos seus fornecedores, os impostos e contribuições incidentes em cada operação.

O envolvimento de pessoas que desconhecem a lógica jurídica do direito tributário naturalmente resultarão em erros. Quem efetua pagamento de notas fiscais

precisa não somente cumprir a legislação financeira, mas também a legislação tributária como um todo. Por essa razão, mister se faz esclarecer o funcionamento das regras de retenção tributária para se evitar eventuais distorções na arrecadação tributária nacional.

Todo o referencial teórico usado envolve doutrinadores na área de direito tributário. Alguns dos autores consultados para a execução do trabalho foram Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins, dentre outros.

A legislação básica compreende a Constituição Tributária, o Código Tributário Nacional, a Lei 9.430/96, a IN SRF 480/04 e suas alterações. Por ser um tema relativamente novo, pouca doutrina trata do assunto, razão pela qual despertamos para esse tema tão envolvente, relevante e importante.

Por ser matéria de direito material, muitos conceitos apresentados foram construídos a partir de normas executivas que definem institutos jurídicos que não estão previstos de forma cristalina na legislação tributária, face à complexidade da matéria e à dinâmica na alteração de procedimentos fiscais.

Tão importante quanto cumprir com as regras de retenção na fonte, observando o cumprimento da obrigação tributária principal, que corresponde ao pagamento desses tributos descontados nos pagamentos efetuados, é o trato dado aos documentos fiscais utilizados nessas operações, tais como notas fiscais de venda de mercadorias e prestação de serviços, recibos, faturas e documentos imprescindíveis para a incidência de toda a carga tributária prevista em nosso arcabouço jurídico.

Naturalmente, um dos instrumentos de grande importância em todo o processo de retenção tributária é o contrato de prestação de serviços ou de fornecimento de bens, pilar de toda relação empresarial, documento sem o qual os direitos e obrigações tornam-se relativos.

Nessas condições, além de ser atribuída grande importância ao cumprimento das obrigações acessórias, esse trabalho procura orientar todos os profissionais de direito, contabilidade, economia, administração e atividades afins, sobretudo àqueles profissionais que, independentemente de formação acadêmica, recebem a responsabilidade de atuarem nessa área tão desafiadora e de tamanha responsabilidade.

## **2. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

A prestação de serviços é entendida como a realização de trabalho oferecido ou contratado por terceiros, pessoas físicas e jurídicas, incluindo assessorias, consultorias e serviços das mais diversas áreas de atuação, de natureza profissional ou de natureza técnica. A prestação de serviços se caracteriza pela intangibilidade e não resulta na posse ou aquisição de um bem. A prestação de serviço pode ser efetuada de forma eventual ou contínua, ou seja, por empreitada, ou por cessão ou locação de mão-de-obra.

A prestação de serviços é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo no Brasil. Devido à globalização, acaba existindo uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante transformação, em evolução, tendo controle de suas ações, de sua maneira de agir e principalmente de sua maneira de gastar. Dessa forma, torna-se cada vez mais importante uma correta administração dos custos nas empresas.

Um dos custos que exerce grande influência nos resultados dessas empresas é o custo tributário, razão pela qual a legislação tem buscado fazer com que o pagamento dessa carga tributária não seja somente responsabilidade do prestador do serviço, mas sobretudo, do tomador desse serviço, do contratante, do pagador. O crescimento de uma empresa pode estar comprometido se não houver uma gestão de custos tributários de forma adequada. Para uma eficaz gestão de custos tributários é necessário conhecer os mecanismos de controle de retenção tributária, verificando as características da empresa para adotar o método que melhor se adapte às suas necessidades. O correto agrupamento, controle e acompanhamento dos descontos tributários poderá evitar que a empresa prestadora de serviço pague mais tributo do que o que ela efetivamente deve pagar.

Por essa razão, é de grande importância indicar, as principais preocupações e cuidados que devem tomar as partes contratantes em uma relação de prestação de serviços, especialmente aqueles decorrentes da negociação e confecção de um contrato.

Preliminarmente, cumpre destacar que todas as negociações, informações e documentos trocados entre as partes antes da assinatura do contrato propriamente dito servem para construir os fundamentos da própria contratação e tais informações

poderão ser usadas para efeitos de interpretação do contrato na hipótese de uma posterior discussão, judicial ou não, acerca do mesmo.

Para fins de sua interpretação, antes de verificar os efeitos produzidos pelo contrato, resta examinar a intenção das partes ao elaborá-lo, privilegiando o ato de emissão da respectiva declaração de vontade.

Além disso, esses entendimentos preliminares, que podem incluir a troca de propostas comerciais, poderão ser potencialmente usados pela parte que se sentir prejudicada na hipótese do contrato não vir a ser efetivamente firmado, para busca de alguma forma de ressarcimento pela conduta culposa ou dolosa da outra parte. Esta é uma das razões principais pelas quais, desde o princípio, deverão ser tomados todos os cuidados para se evitar problemas e mal entendidos e porque recomendamos que um advogado esteja presente em todas as etapas de formação e negociação do contrato.

De qualquer forma, aplica-se ao contrato, desde o seu processo de formação, o princípio da boa-fé, que deverá ser necessariamente observado pelas partes. Nesse sentido, estas devem agir com lealdade e confiança recíprocas, subordinando-se à regra geral que visa a impedir que uma parte dificulte a ação da outra.

O contrato, de maneira genérica, é um acordo de vontades pelo qual as partes buscam alcançar um fim comum, buscando manter a equidade, princípio este que deve regular todas as relações civis, ajustando-se conforme as necessidades das partes. Desta forma, não deve o contrato almejar a proteger uma parte em detrimento de outra, unilateralmente, mas sim o conjunto de interesses das partes, sempre em consonância com a lei.

A Prestação de Serviços propriamente dita resume-se em modalidade de contrato pelo qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra em troca de determinada remuneração, executando-o com independência técnica e sem subordinação hierárquica.

Em razão dessas primeiras constatações, é possível entender que o contratante dos serviços deve ter como um dos principais pontos jurídicos de preocupação a certeza de que a prestação de serviços não assume caráter de contrato de trabalho, afastando, de maneira muito clara a sua incidência, quer pela clareza como o texto contratual indica a independência das partes e a natureza finita da prestação de serviços, quer pela inserção de elementos que, de maneira definitiva, caracterizam a relação contratual pretendida. Tais dispositivos contratuais

deverão ser refletidos, de maneira concreta, no relacionamento mantido efetivamente pelas partes durante o curso da contratação.

Caso haja clareza na expressão das obrigações e proposições contidas no contrato de prestação de serviços, métodos de interpretação dos contratos podem restar desnecessários e as partes acabam por minimizar o risco de interpretações que substituam a sua intenção original, especialmente pelo poder judiciário. Entre as modalidades de interpretação destaca-se a interpretação textual (literal/gramatical e lógica/sistemática/restritiva/extensiva) e extra-textual (transcende o texto do próprio contrato, buscando, inclusive, o comportamento das partes durante a formação do contrato e do pré-contrato que o precedeu). As interpretações contratuais são regidas por determinados princípios, como (i) o da "conservação do contrato" (para demonstrar a sua existência), (ii) a regra finalista (em caso extremo de obscuridade do contrato) (iii) e o princípio da boa-fé.

Continuando o exame de uma Prestação de Serviços, entre os incidentes contratuais que podem potencialmente gerar a caracterização do vínculo empregatício e que deverão ter tratamento diferenciado no texto do contrato podemos destacar o fato do prestador de serviços ter de deslocar funcionários seus para prestar serviços em estabelecimento do contratante. Este cenário deverá ter tratamento cuidadoso, especialmente para previsão das hipóteses do aludido funcionário promover medidas judiciais frente ao próprio contratante. Não podem restar dúvidas quanto à natureza da contratação e à responsabilidade das partes no tocante a este funcionário.

Entre os outros pontos de destaque a serem observados pelo tomador do serviço cumpre indicar um criterioso controle contratual no tocante ao objeto, qualidade e prazos para cumprimento dos serviços contratados, podendo ser incluídos no contrato anexos com cronogramas, horários e especificações técnicas dos serviços.

Da mesma forma que o tomador, o prestador de serviços também deverá atentar para uma perfeita e absolutamente precisa e clara definição do escopo do trabalho, cronogramas e horários, para não se ver forçado a ampliar o espectro de atividades originalmente negociadas tendo ainda a mesma contrapartida financeira.

Além disso, deverão ser definidas no contrato penalidades na hipótese de atraso no pagamento dos honorários do prestador de serviços, podendo os valores em atraso serem acrescidos de correção monetária (além daquela anual para

atualização do seu valor) e juros, tudo conforme e de acordo com as limitações da legislação e práticas de mercado aplicáveis.

Outra cláusula delicada quer para o tomador, quer para o prestador de serviços, se refere à eventual compensação por perdas, danos e lucros cessantes sofridos por uma das partes. Caso as partes queiram ter delimitado um valor de desembolso em um cenário de conflito e inadimplência, recomendamos desde logo prefixar eventuais indenizações no contrato.

Interessante, que uma das cláusulas mais importantes do contrato de prestação de serviço tem sido tratada com um certo desdém pelos tomadores de serviços. Trata-se da cláusula de natureza tributária, passando pela exigência periódica dos comprovantes de recolhimentos de natureza trabalhista, previdenciária, securitária e de impostos e contribuições sociais. A grande maioria dos contratos de prestação de serviços prevê, de forma geral, que a responsabilidade pelos tributos é do prestador do serviço.

Ao tratar dos tributos incidentes, o contrato deverá também indicar os respectivos contribuintes e a forma pela qual os serviços serão faturados, para evitar quaisquer problemas com as autoridades competentes. A obrigatoriedade de emissão de nota fiscal idônea, a correta discriminação da retenção dos tributos e contribuições sociais com sua efetiva base de cálculo, as informações relacionadas ao fato da instituição prestadora ser imune, isenta ou amparada pelo Simples Nacional e as declarações que garantam a fidedignidade das informações e acerca da condição do prestador do serviço.

Caso, na prestação de serviços de limpeza, o material de limpeza também esteja incluído no pacote oferecido pelo prestador de serviços, este deverá ser criteriosamente discriminado na nota de serviços para evitar a sua caracterização como parte do valor do serviço.

A retenção na fonte tem sido objeto de estudo somente por aquelas pessoas que estão pagando as notas fiscais. A pessoa responsável pela contratação dos prestadores de serviços não tem se preocupado com a aplicação das regras formais relativas à retenção de tributos e contribuições sociais, obrigações principais e acessórias.

Ao contratar uma prestação de serviço, deve-se observar, por exemplo, a correta descrição do serviço no objeto contratual, que deve ser conferida no corpo do documento fiscal correspondente. Qual a classificação a ser dada quando da

contratação de uma poda de árvores? Trata-se de limpeza, jardinagem ou paisagismo? Essas definições são extremamente importantes para que a retenção do imposto de renda seja feita de forma correta.

Além disso, caso a empresa seja do Simples Nacional, a mesma estará dispensada da retenção do Imposto de Renda. Entretanto, qual a condição para que a empresa do Simples Nacional não sofra essa retenção? O contrato deve prever, conforme previsto na IN SRF 480/04, que a prestadora de serviço deverá apresentar Declaração, informando sua condição de Simples Nacional, sob todas as penas da lei.

### 3. DIFERENÇAS ENTRE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A interpretação da lei tributária deve se dar preferencialmente de forma literal. Dessa forma, os conceitos e respectivas aplicações devem observar todos os dispositivos legais pertinentes com o intuito de tornar justa as disposições tributárias correspondentes.

O conceito de tributo está claramente definido no Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, conforme exposto a seguir:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

O tributo envolve o fato de ser obrigatório, devido, conforme a ocorrência do fato gerador, em moeda ou cujo valor nela se possa mensurar, que não decorra de prática de crime, instituído por lei e cobrado pela Administração Tributária.

O que de fato irá determinar a cobrança do tributo, está definido em seu fato gerador, conforme disposto no CTN:

*Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

Os tributos receberam uma distribuição rígida por força do Código Tributário Nacional em seu art. 5º: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, da mesma forma que está previsto no texto constitucional de 1988.

Diferentemente dos tributos, as contribuições sociais recebem uma classificação bastante genérica. Não há uma distribuição, uma classificação ou uma ordem, somente uma previsão constitucional, conforme disposto no art. 195 da CF/88:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

*IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).*

As contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho equivalem ao INSS. As contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, sobre a importação e exportação são o PIS/PASEP e a COFINS. Já a contribuição que incide sobre o lucro é a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O CTN em seu artigo 3º determina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, conforme depreendemos nesse capítulo.

Por sua vez, o texto constitucional, em seu artigo 145 estabelece que os tributos são distribuídos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. As taxas e as contribuições de melhoria, em regra, não são objeto de retenção na fonte. Por essa razão, a seguir foram elencados os impostos previstos na Constituição Federal, conforme as suas respectivas competências.

A classificação abaixo demonstrada facilita o entendimento e o alcance de cada tributo em específico. Em função de cada um deles possuir natureza própria, trataremos de cada um de forma analítica e abrangente.

### 3.1. Impostos

Os impostos são tributos de natureza fiscal, cobrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os impostos, na conformidade da CF/88, são divididos da seguinte maneira:

### 3.1.1. Impostos Federais

I - Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.

II - Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

III - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

IV - Imposto sobre produtos industrializados.

V - Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários.

VI - Imposto sobre a propriedade territorial rural.

VII - Imposto sobre grandes fortunas.

### 3.1.2. Impostos Estaduais

I - Imposto sobre a transmissão causa “*mortis*” e doação, de quaisquer bens ou direitos.

II - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. *(Incluem-se também na incidência desse imposto as operações com energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País).*

III - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

### 3.1.3. Impostos Municipais

I - Impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana.

II - Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

III - Impostos sobre serviços de qualquer natureza, não atingidos pelo ICMS.

Todos os impostos acima relacionados estão regulamentados, ou seja, possuem uma Lei que os instituiu e um Decreto que os regulamentou. A única exceção diz respeito ao Imposto sobre Grandes Fortunas, que desde a edição da CF/88 até a presente data ainda não foi legalmente instituído e devidamente regulamentado.

É fácil distinguir os impostos dos demais tributos. Em primeiro lugar porque sempre virá antecedido pelo nome “Imposto” e em segundo e último lugar por causa da sua característica onerativa, onde seu fato gerador ocorre independente de uma contraprestação de serviço por parte dos governos federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal.

É primordial enfatizar ainda que o Distrito Federal é uma unidade federada distinta das demais e por isso os impostos estaduais e municipais, no caso do Distrito Federal, são de competência desse Distrito ( art. 32 da C.F/88 ).

#### 3.1.4. Taxas

As taxas são tributos fiscais cobrados em função de uma contraprestação de serviços por parte do governo.

Ao se utilizar o serviço de limpeza pública, todas as pessoas físicas e jurídicas estão sujeitas ao pagamento de Taxa de Limpeza Pública.

Importante é frisar que a taxa não pode ter a mesma base de cálculo do imposto. O art. 77 do CNT define: “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

#### 3.1.5. Contribuição de Melhoria

O CTN em seu artigo 81 define a Contribuição de Melhoria da seguinte maneira:

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Nessas condições, podemos afirmar que a Contribuição de Melhoria é como uma benfeitoria em imóveis de terceiros, ou seja, o patrimônio do particular está sendo valorizado através de uma obra pública.

### 3.1.6. Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios, previstos na Constituição Federal em seu artigo 148, somente poderão ser instituídos mediante Lei Complementar, cujo objetivo seja:

- I - Atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e
- II- Para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o princípio da anualidade.

O Princípio da Reserva Legal, previsto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal é o norte, a espinha dorsal da legislação tributária, pois segundo esse princípio ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Dessa forma, grande parte dos conceitos tratados nesse trabalho terá como pano de fundo uma extensa fundamentação legal. Em primeiro lugar, necessário se faz esclarecer uma relação jurídica como fator determinante da obrigação tributária. Numa relação jurídica, qualquer que seja a sua vertente, o sujeito ativo e o sujeito passivo estão sujeitos a direitos e obrigações. O Estado tem o direito de cobrar, mas o dever de fazê-lo de forma legal. O contribuinte e o responsável devem cumprir com as obrigações fiscais no exato limite dessa legalidade.

Vejamos a composição dessa relação jurídica:

- a) SUJEITO ATIVO = GOVERNO Federal/Estadual/Municipal.
- b) SUJEITO PASSIVO = CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS
- c) OBJETO = OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Sujeito Passivo assumirá dupla personalidade, que poderá ser aplicadas simultaneamente ou individualmente. Como contribuinte, o sujeito passivo é aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária. Como responsável, o sujeito passivo torna-se responsável ao cumprimento de obrigação tributária principal e acessória em decorrência da prática de atos fiscais com a pessoa física ou jurídica que com ele se relacione.

A relação entre essas duas pessoas leva à composição de uma obrigação, que chamaremos aqui de obrigação tributária.

A obrigação principal, formalizada através do cumprimento de uma obrigação acessória, para ser exigida, precisa definir coisas básicas, sem as quais torna-se impossível a cobrança de qualquer tipo de tributo.

As obrigações tributárias estão divididas basicamente de duas formas, conforme segue:

**Obrigação Principal** - É a obrigação que a pessoa jurídica tem de recolher os tributos e contribuições sociais, utilizando para tanto os documentos de arrecadação estabelecidos pelo sujeito ativo.

**Obrigação Acessória** - É a obrigação que a pessoa jurídica tem de escriturar, demonstrar e declarar a forma pela qual a obrigação principal foi cumprida. Diversos documentos fazem parte da obrigação acessória, e todos eles seguem regras formais a serem criteriosamente observadas. Desde a emissão das notas fiscais, o preenchimento e lançamento dos livros fiscais, a elaboração das declarações e das guias informativas de natureza fiscal, até o efetivo momento do pagamento, cada detalhe deve ser observado.

A empresa, quando efetua o recolhimento do IRPJ está cumprindo uma obrigação tributária principal. Entretanto, quando preenche a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica a ser entregue à Receita Federal do Brasil para informar a sua situação contábil e tributária em cada ano, está cumprindo uma obrigação acessória.

É nesse contexto que nasce a obrigatoriedade de definição da regra-matriz de incidência, instituto jurídico imprescindível para a completa formação do relacionamento jurídico tributário. Essa regra-matriz de incidência apresentará alguns elementos. Esclareceremos cada um deles e trataremos ainda dos benefícios

fiscais que poderão existir no sentido de reduzir ou extinguir a cobrança de alguns tributos em situações específicas.

a) Fato Gerador e Incidência: segundo o artigo 114 do CTN, fato gerador é a situação definida em Lei como suficiente para a cobrança de um determinado tributo.

b) Contribuintes e Responsáveis: o CTN em seu artigo 121 determina que contribuinte é toda pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária em decorrência da prática de fato gerador. Responsável: é a pessoa que mantém relação com o contribuinte e por determinação legal, quando de sua contratação, torna-se obrigado a efetuar a retenção dos tributos e contribuições incidentes por ocasião do pagamento.

c) Domicílio Fiscal: corresponde ao endereço do contribuinte para fins de cobrança e recolhimento do imposto ou contribuição social.

d) Base de Cálculo e Benefícios Fiscais: é o valor sobre o qual incide o tributo ou penalidade pecuniária a uma determinada alíquota. A Base de Cálculo é definida em Lei e compreende todos os valores sujeitos à incidência do tributo.

e) Alíquotas: a alíquota é o “quantum” percentual incidente sobre a base de cálculo para determinar o valor do imposto. A alíquota poderá, na maioria dos casos, medir o valor da carga tributária.

Se porventura alguns desses itens não se fizerem presentes numa situação tributária, torna-se impossível a cobrança do tributo.

Havendo, portanto, a composição de Fato Gerador, Contribuinte, Domicílio Fiscal, Base de Cálculo e Alíquota, podemos ainda aplicar benefícios fiscais cujo nome já define a situação favorável ao contribuinte.

#### 4. A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO NA FONTE

A responsabilidade pela retenção na fonte dos tributos e contribuições sociais e sempre da fonte pagadora. O fato do prestador do serviço ou fornecedor do bem não discriminar no documento fiscal as retenções a que esta sujeito não isenta o ente pagador de efetuar a retenção.

Dessa forma, a exigência da discriminação das retenções na nota fiscal acaba por se tornar uma tarefa inócua, pois, informando ou não na nota fiscal a retenção a que esta sujeito ela devera acontecer pela fonte pagadora.

Essa responsabilidade se da de forma subsidiaria em relação aos impostos e contribuicoes sociais como um todo. Excepcionalmente, quando se trata de INSS a responsabilidade pela retenção e recolhimento dessa contribuição social previdenciária e solidaria do ente pagador.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) trata da Responsabilidade Tributária nos artigos 128 a 138, dividindo-a em “responsabilidade dos sucessores”, “responsabilidade de terceiros” e, finalmente, “responsabilidade por infrações”. No primeiro dos artigos supra mencionados, o referido diploma normativo esclarece que:

A lei pode atribuir de modo expesso 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.

Como se depreende do texto legal acima transcrito, faz-se necessária uma lei – mais especificamente, uma lei ordinária (MARTINS, 2006) – para estabelecer a responsabilização tributária de terceiros, já que, de acordo com o Princípio da Legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, CF). Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado (2005, p. 159) que: “denomina-se *responsável* o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expesso da lei”. O mesmo autor esclarece que a referida vinculação não é pessoal e direta – pois tal configuraria a condição de contribuinte, e não de mero sujeito passivo indireto.

Assim, pode a lei nomear um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário – ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

Vamos tratar, a partir de agora, dos diferentes tipos de responsabilidade tributária atribuída a terceiros.

#### 4.1. Tipos de Responsabilidade Tributária

A classificação que será apresentada em seguida está baseada na disposição doutrinária, em detrimento daquela trazida pelo Código Tributário Nacional. Naturalmente, referida classificação pretende apresentar de forma didática e de fácil compreensão a distribuição da matéria pelos critérios relacionados aos sujeitos ativo e passivo numa relação de prestação de serviços.

#### 4.2. Responsabilidade por substituição

Na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa. Desta forma, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é – desde sua origem, em decorrência de previsão legal – do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador.

Além de previsão expressa de lei, é mister, para a caracterização deste tipo de responsabilidade, a existência de um liame jurídico, econômico ou contratual entre o contribuinte e o responsável – que, neste caso, recebem a denominação de “substituído” e “substituto”, respectivamente. Este último, porém, detém direito de regresso imediato em relação ao tributo que eventualmente suportar, independentemente de recorrer ao Poder Judiciário ou à Administração Pública.

Existem, basicamente, duas espécies de substituição tributária: a “para frente” (ou progressiva) e a “para trás” (ou regressiva).

#### 4.2.1. Substituição Tributária Progressiva

A substituição tributária progressiva fundamenta-se no artigo 150 §7º da Constituição Federal, que estabelece, *in verbis*:

A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Assim, além de seu próprio tributo, o substituto deve arcar, desde já, com o tributo referente ao substituído – previamente à própria ocorrência do fato gerador.

Em regra, esse tipo de substituição “envolve impostos sobre a produção e a circulação, ou seja, impostos plurifásicos que incidem sobre várias operações dentro de uma cadeia econômica. Mas pode, também, ser aplicado em outras espécies de tributos” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 384).

Desta forma, podem ser citados, como exemplos de ocorrências da substituição tributária progressiva, o ICMS ou IPI. Em ambos os casos, o industrial/atacadista (ex.: fábrica de ventiladores ou montadora de automóveis) assumirá antecipadamente a responsabilidade tributária relativa ao comerciante/varejista (ex.: estabelecimento comercial; concessionária). Entretanto, diferentemente do que possa parecer, o substituto não tem seu patrimônio financeiro onerado, tendo em vista que há um ressarcimento por intermédio da nota fiscal, através da qual é repassado o ônus financeiro da tributação para o substituído.

Como exemplo de espécie diversa de tributo, sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, pode ser citada a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, que obriga a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra a recolher a contribuição devida pela prestadora de serviços, efetuando um desconto de 11% no valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, a fim de repassar ao INSS.

É importante destacar, ainda, que vários doutrinadores de renome sustentam a inconstitucionalidade desse tipo de substituição tributária, visto que feriria princípios tributários basilares, como o da capacidade contributiva, o da anterioridade e o da segurança jurídica.

#### 4.2.2. Substituição Tributária Regressiva

A substituição tributária regressiva, por sua vez, está regradada no artigo 128 do Código Tributário Nacional (já transcrito neste trabalho) e se opera após a ocorrência do fato gerador, não provocando, assim, quaisquer discussões acerca de sua constitucionalidade. Neste caso, ocorre basicamente o oposto do que se dá na substituição progressiva, ou seja: o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Nessa espécie de substituição tributária, também conhecida como “diferimento”, “o ressarcimento financeiro do substituto se dá imediatamente na nota fiscal, descontando-se do valor da mercadoria a ser paga ao substituto, a quantia referente ao tributo recolhido ao Fisco” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 393).

Para exemplificar a substituição tributária “para trás”, ou substituição tributária das operações posteriores, a ser cobrada antes da ocorrência do fato gerador, Sérgio Pinto Martins (2006) cita o óleo de soja, cujo respectivo ICMS fica diferido para a saída do produto industrializado.

#### 4.3. Responsabilidade por transferência

A responsabilidade por transferência se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no pólo passivo da obrigação. Em outras palavras, “o dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável. Há, em verdade, uma sub-rogação” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 382).

A responsabilidade por transferência pode se dar por sucessão ou imputação legal, conforme será demonstrado infra.

##### 4.3.1. Por Sucessão

A responsabilidade tributária por transferência, na modalidade de sucessão, pode ocorrer: por ato *inter vivos*, *causa mortis*, sucessão societária ou sucessão comercial.

A sucessão por ato *inter vivos* é regulada pelos artigos 130 e 131, I, do CTN. O primeiro deles aplica-se aos casos de bens imóveis e determina que:

Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Assim, se na transcrição do título não constar a prova da quitação ou inexistência do débito, este passará a ser de responsabilidade do adquirente do imóvel – salvo se este foi arrematado em hasta pública, caso em que a sub-rogação ocorrerá sobre o preço da venda (já que se trata de aquisição originária, onde o bem é transferido sem qualquer ônus para o arrematante).

A sucessão *inter vivos* de bens móveis, por sua vez, prevista no art. 131, I, CTN, guarda estreita semelhança com a de bens imóveis, com a única diferença de não prever exceções à regra de transferência, ou seja, em qualquer hipótese, responderá o adquirente pelos ônus tributários de seu proprietário anterior.

Já a sucessão tributária *causa mortis* encontra previsão legal no artigo 131, incisos II e III, que estabelecem, em síntese, duas situações. A primeira delas refere-se aos fatos geradores ocorridos à época em que o *de cujus* ainda era vivo – nesse caso, o espólio será o responsável pelo pagamento dos tributos eventualmente devidos, até o limite das forças da herança. A segunda situação gira em torno dos fatos geradores ocorridos após a abertura da sucessão, porém, anteriormente à partilha – neste caso, os sucessores e o cônjuge meeiro serão responsáveis, na medida das forças da herança, pelos débitos tributários contraídos pelo espólio.

No tocante à sucessão societária, dispõe o art. 132 do CTN, *in verbis*:

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O objetivo principal deste tipo de sucessão é evitar a elisão fiscal, ou seja, “evitar que, através de mudança na roupagem societária da empresa, haja uma situação que caracterizaria o não-pagamento de tributos por meio da utilização de formas jurídicas lícitas, isto é, admitidas em direito” (MATTOS; MATTOS, 2005, p.

399). Destarte, determina o dispositivo acima transcrito que a pessoa jurídica de direito privado, resultante de eventuais alterações societárias de uma ou mais empresas, será responsável pelos débitos tributários originalmente devidos por esta(s), até a data do ato.

Importante ressaltar que o rol de operações societárias contido no artigo não é considerado exaustivo. Assim, além da fusão, da transformação e da incorporação, a mesma regra é aplicável também para a cisão – figura ainda inexistente no direito pátrio, à época da edição do Código Tributário Nacional.

A sucessão comercial está prevista no artigo 133 do CTN, que dispõe:

A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Assim, estabelece a lei duas situações distintas: se o alienante cessar a exploração, a responsabilidade será integralmente do adquirente (entretanto, não se trata de responsabilidade exclusiva, segundo a doutrina majoritária, mas sim de responsabilidade solidária); já se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar nova atividade comercial dentro de seis meses a contar da data da alienação, a responsabilidade do adquirente será meramente subsidiária (ou seja, a obrigação será exigida, primeiramente, do alienante).

Importante destacar as alterações operadas pela Lei Complementar nº 118/2005, que procurou adaptar o CTN à nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005), acrescentando três parágrafos ao artigo acima transcrito. Tais medidas, que não comportam maiores aprofundamentos neste sucinto trabalho, estabeleceram uma mitigação, ou mesmo exclusão da responsabilidade ora tratada, em determinadas hipóteses – visando “incentivar a alienação de ativos da sociedade, com o intuito de facilitar sua recuperação ou de satisfazer os credores do falido” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 401).

#### 4.3.2. Por Imputação Legal

A responsabilidade tributária por imputação legal – também chamada de responsabilidade de terceiros – divide-se em responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal.

##### 4.3.2.1. Responsabilidade solidária

A responsabilidade solidária fundamenta-se na culpa *in vigilando* e está prevista no artigo 134 do CTN, que dispõe, *in verbis*:

Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Antes de quaisquer considerações, é mister ressaltar que, embora o próprio artigo do CTN faça menção à responsabilidade solidária, a doutrina entende que se trata, na realidade, de responsabilidade subsidiária, tendo em vista que, de acordo com o texto legal, os supostos devedores solidários só responderão em caso de impossibilidade de ser exigido o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Ademais, “entende-se que os terceiros só responderão pelos tributos devidos pelos contribuintes nos casos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 407). Em outras palavras, é necessário que haja um liame entre o comportamento do terceiro responsável e a obrigação tributária, não se aplicando a regra nos demais casos.

O parágrafo único do artigo acima transcrito contém mandamento um tanto controverso, prevendo unicamente a transferência da multa moratória, enquanto se

mantém silente a respeito da punitiva ou isolada. Neste caso, porém, não é cabível uma interpretação extensiva, devendo-se entender, de fato, que apenas a multa pelo inadimplemento do tributo (multa moratória) é transferida, e não a multa pelo descumprimento da obrigação de fazer (multa isolada).

A interpretação da legislação tributária deve prestigiar a literalidade, ou seja, somente deve-se cobrar aquilo que tiver prescrição legal clara, não admitindo regra de extensão para prejudicar o interesse do particular em detrimento do enriquecimento ilícito do Estado.

#### 4.3.2.2. Responsabilidade pessoal

A responsabilidade pessoal é comumente conhecida como “transferência por substituição” ou “responsabilidade substitutiva”. Ela encontra embasamento legal no controverso artigo 135 do CTN, que reza:

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Existem consideráveis divergências doutrinárias no tocante à interpretação do dispositivo ora em comento. Há quem entenda que a responsabilidade, nestes casos, é exclusiva do terceiro; outros defendem que ela é solidária entre o responsável e o contribuinte.

De qualquer forma, cumpre explicitar que as pessoas mencionadas no artigo devem possuir algum poder de decisão, não se aplicando a regra aos simples empregados subordinados. Estariam abrangidos, dentre outros, profissionais como advogados e contadores, além, é claro, daqueles expressamente listados no dispositivo.

Importante destacar que a referida responsabilidade alcança apenas o período em que a gerência da sociedade foi exercida pelo sócio, de modo que eventuais dívidas relativas a períodos anteriores não podem afetá-lo, em vista da inexistência de qualquer liame entre a sua pessoa e os respectivos fatos geradores.

Por fim, todos os devedores, inclusive contribuintes e eventuais responsáveis, devem ser indicados pela Fazenda Pública na certidão de dívida ativa. Tal

responsabilização pode, também, ser buscada no decorrer da ação de execução fiscal, através de um redirecionamento desta.

#### 4.4. Responsabilidade por infrações

A responsabilidade tributária por infrações é, em regra, objetiva, tendo em vista que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 136, que: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Tal responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa, culminando na aplicação de sanções fiscais (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias. Convém ressaltar que, em casos excepcionais, é possível o cancelamento da multa, nas ocasiões em que reste configurada a boa-fé do contribuinte.

O artigo 137, CTN, porém, trata de um tipo diverso de responsabilidade, conforme se percebe, abaixo:

A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

A redação do artigo acima transcrito dá especial relevo à intenção do agente, traduzindo, nitidamente, casos de responsabilidade subjetiva que constituem, desta forma, exceções à regra geral previamente exposta. O inciso I aborda infrações penais, fazendo menção ao exercício regular que “está relacionado com o elemento subjetivo e com a consciência de antijuridicidade do ato” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 415). Esse caráter subjetivo fica ainda mais evidente nos demais incisos, que aludem ao dolo específico – afastando, desta forma, o princípio geral contido no artigo 136 do CTN.

Ainda na temática da responsabilidade por infrações, cumpre discorrer acerca da denúncia espontânea, que está prevista no artigo 138 do CTN:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Trata-se, assim, de situação em que o próprio sujeito passivo decide reconhecer e confessar a infração por ele cometida. Esta confissão, como estabelece o artigo, deve ser espontânea e, evidentemente, anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização nesse sentido.

O infrator que confessar espontaneamente será beneficiado com a exclusão das multas administrativas, devendo, porém, pagar o tributo devido, de maneira integral e imediata, acrescido de juros e correção monetária.

## 5. A RETENÇÃO DO IRRF

O Imposto de Renda Retido da Fonte - IRRF corresponde a uma antecipação do I.R. incidente sobre o lucro da pessoa jurídica prestadora de serviço, apurado mensalmente ou trimestralmente, conforme o seu regime de tributação.

É importante enfatizar que essa antecipação decorre do RIR/99 em seu artigo 647 e seguintes.

O referido imposto incidirá quando uma determinada pessoa jurídica prestar serviços de natureza profissional a outra pessoa jurídica tomadora desses serviços, elencados no art. 647 e seguintes do RIR/99, conforme anexo 1 dessa apostila.

Entende-se por serviço de natureza profissional aquele de que decorra de lei específica que regulamente a profissão ou o exercício profissional cuja atividade exija conhecimento de nível técnico ou superior especializado.

A título de exemplo, consideremos que uma determinada empresa preste serviço caracterizadamente profissional à outra empresa tomadora do serviço pelo valor de R\$ 10.000,00. Quando da emissão da nota fiscal por parte da empresa prestadora de serviço, obrigatoriamente deverá constar no corpo da N.F. a expressão 'IRRF conforme art. 647 do RIR/99 - 1,5% - valor R\$ 150,00'.

A empresa tomadora do serviço deverá pagar à empresa prestadora do serviço, o equivalente a R\$ 9.850,00. O restante, R\$ 150,00, será recolhido em DARF aos cofres da União como IRRF, sob o código 1708.

Vejamos o lançamento contábil da prestadora do serviço:

a) Pela emissão da Nota Fiscal

D – Clientes (AC)

C – Receita de Prestação de Serviços (DRE) .....

10.000,00

b) Pelo recebimento da Nota Fiscal

D – Banco conta Movimento (AC) ..... 9.850,00

D – IRRF a Compensar (AC) ..... 150,00

C – Clientes (AC) ..... 10.000,00

Agora vejamos o lançamento contábil na empresa tomadora do serviço:

a) Pelo recebimento da Nota Fiscal	
D – Prestação de Serviços PJ (DRE) .....	10.000,00
C – IRRF a Recolher (PC) .....	150,00
C – Serviços de PJ a Pagar (PC) .....	9.850,00

O referido IRRF será compensado pela empresa prestadora do serviço com o devido na apuração do IRPJ do exercício.

Importante enfatizar que o valor total da Nota fiscal será sempre o valor do serviço sem nenhuma dedução. O IRRF é mera discriminação, não cabendo, portanto a sua dedução da base de cálculo ou do valor total da Nota Fiscal.

É imprescindível diferenciar Fato Gerador do Momento de Ocorrência do Fato Gerador. O Parecer Normativo CST nº 7/86 determina que o momento da ocorrência do fato gerador se dá pelo crédito (contabilização) ou pagamento, o que ocorrer primeiro.

#### 5.1. Incidência

Estão sujeitas ao desconto do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, relacionados na lista estampada no item seguinte (art. 647 do RIR/99).

Ressalte-se que, se o serviço constar da lista do item 2, a incidência do imposto na fonte ocorre, independentemente:

- a) da qualificação profissional dos sócios da sociedade beneficiária e do fato de esta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita total (§ 2º do art. 647 do RIR/99);
- b) de os serviços serem prestados pessoalmente por sócios de sociedade civil ou explorados empresarialmente por intermédio de sociedade mercantil mediante o concurso de profissionais contratados (PN CST nº 8/86 e Decisão nº 3/97, da 8ª Região Fiscal); e
- c) de os serviços se referirem ao exercício de profissão legalmente regulamentada ou não (PN CST nº 8/86).

## 5.2. Lista dos Serviços Alcançados

Os serviços cuja remuneração se submete ao desconto do imposto à alíquota de 1,5%, quando prestados por uma pessoa jurídica a outra, são os seguintes (§ 1º do art. 647 do RIR/99):

- administração de bens ou negócios em geral, exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens;
- advocacia;
- análise clínica laboratorial;
- análises técnicas;
- arquitetura;
- assessoria e consultoria técnica, exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço (veja esclarecimentos no item 3);
- assistência social;
- auditoria;
- avaliação e perícia;
- biologia e biomedicina;
- cálculo em geral;
- consultoria;
- contabilidade;
- desenho técnico;
- economia;
- elaboração de projetos;
- engenharia, exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas (veja esclarecimentos no item 4);
- ensino e treinamento;
- estatística;
- fisioterapia;
- fonoaudiologia;
- geologia;
- leilão;

- medicina, exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro (veja esclarecimentos no item 5);
- nutricionismo e dietética;
- odontologia;
- organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;
- pesquisa em geral;
- planejamento;
- programação;
- prótese;
- psicologia e psicanálise;
- química;
- radiologia e radioterapia;
- relações públicas;
- serviço de despachante;
- terapêutica ocupacional;
- tradução ou interpretação comercial;
- urbanismo; e
- veterinária.

### 5.3. Assessoria e Consultoria Técnica

De acordo com o PN CST nº 37/87, no item 6 da lista estão compreendidos (como sujeitos à incidência do imposto na fonte) tão-somente os serviços que configurem alto grau de especialização, obtido por meio de estabelecimentos de nível superior e técnico, vinculados diretamente à capacidade intelectual do indivíduo.

Deste modo, concluiu o referido Parecer:

a) os serviços de assessoria e consultoria técnica alcançados pela tributação na fonte em exame restringem-se àqueles resultantes da engenhosidade humana, tais como: especificação técnica para a fabricação de aparelhos e

equipamentos em geral; assessoria administrativo-organizacional; consultoria jurídica etc.;

b) não se sujeitam à aludida tributação na fonte os serviços de reparo e manutenção de aparelhos e equipamentos (domésticos ou industriais).

#### 5.4. Serviços de Engenharia

A exceção constante do item 17 da lista (que coloca fora do campo da incidência tributária a construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas) abrange as obras de construção em geral e as de montagem, instalação, restauração e manutenção de instalações e equipamentos industriais (PN CST nº 08/86).

Assim, de acordo com o citado PN, estão também fora do campo da incidência, por exemplo, as obras de: prospecção, exploração e completação de poços de petróleo e gás; conservação de estradas; execução de serviços de automação industrial; construção de gasodutos, oleodutos e mineradutos; instalação e montagem de sistemas de telecomunicações, energia e sinalização ferroviária; obras destinadas à geração, aproveitamento e distribuição de energia; construção de rede de água e esgoto etc.

O mesmo Parecer citado esclareceu que também não é exigido o imposto na fonte sobre rendimentos decorrentes da execução de contratos de prestação de serviços que abranjam trabalhos de engenharia de caráter múltiplo e diversificado, como, por exemplo, contrato que englobe serviços preliminares de engenharia (tais como viabilidade e elaboração de projetos), execução física de construção civil ou obras assemelhadas e fiscalização de obras.

O imposto na fonte incide somente sobre remunerações relativas ao desempenho de serviços pessoais da profissão, prestados por meio de sociedades civis ou explorados empresarialmente por intermédio de sociedades mercantis (PN CST nº 08/86).

Desse modo, é devido o imposto na fonte, por exemplo, sobre a remuneração dos seguintes serviços quando prestados isoladamente:

- estudos geofísicos;
- fiscalização de obras de engenharia em geral (construção, derrocamento, estrutura, inspeção, proteção, medições, testes etc.);

- elaboração de projetos de engenharia em geral;
- administração de obras;
- gerenciamento de obras;
- serviços de engenharia consultiva;
- serviços de engenharia informática (desenvolvimento e implantação de *software* e elaboração de projetos de *hardware*);
- planejamento de empreendimentos rurais e urbanos;
- prestação de orientação técnica;
- perícias técnicas.

De acordo com a Decisão nº 105/98, da 9ª Região Fiscal, no caso de prestação de serviços de assessoria e engenharia consultiva em programa de concessão de rodovias, o Imposto de Renda na fonte incide sobre os rendimentos pagos tanto ao consórcio constituído por sociedades na forma dos arts. 278 e 279 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), quanto diretamente às empresas dele integrantes. Mas, uma vez retido o imposto por ocasião do pagamento ao consórcio, dispensa-se a retenção no momento da distribuição dos rendimentos às empresas dele integrantes.

#### 5.5. Serviços de Medicina

Conforme esclareceu o PN CST nº 08/86, a incidência do imposto na fonte examinada neste trabalho restringe-se aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante interveniência de sociedades civis ou mercantis.

Desta forma, o citado Parecer declarou que estão fora do campo da incidência em questão:

I - os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados no item 24 da lista estampada no item 2 deste trabalho (ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro), prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento; essa exclusão abrange

os serviços correlatos ao exercício da medicina, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, radiologia e radioterapia;

II - os rendimentos provenientes da execução de contratos de prestação de serviços médicos pactuados com pessoas jurídicas, visando a assistência médica de empregados e seus dependentes em ambulatório, casa de saúde, pronto-socorro, hospital e estabelecimentos assemelhados (referidos no item 24 da lista), desde que a prestação dos serviços seja realizada exclusivamente nos estabelecimentos de saúde mencionados, próprios ou de terceiros.

#### 5.6. Serviços Relacionados com Seguros, de Cobrança e de Elaboração ou Atualização de Software – Decisões de SRRF

As importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica, a outra pessoa jurídica, a título de prestação de serviços de “regulação e averiguação de sinistros, inspeção e gerenciamento de riscos para quaisquer ramos de seguros” estão sujeitas à incidência do imposto na fonte examinada neste texto (Decisões nºs 272/97 e 273/97, da 7ª Região Fiscal).

A 1ª e 8ª Regiões Fiscais decidiram (Decisões nºs 32/98 e 382/97, respectivamente) que a remuneração da prestação de serviços de cobrança não se sujeita à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), desde que o desempenho dessa atividade não caracterize serviços de advocacia.

As importâncias pagas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, pela prestação de serviços de elaboração e atualização de programas de computador sujeitam-se à incidência do imposto na fonte tratada neste texto, por enquadrar-se nos itens 06 e 30 da lista estampada no item 2 deste trabalho (Decisão nº 9E97R011/97, da 9ª Região Fiscal).

#### 5.7. Serviços Prestados por Sociedade Civil Ligada a Fonte Pagadora

Quando se tratar de rendimentos relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, pagos ou creditados a sociedade civil controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores

da fonte pagadora, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas, o desconto do imposto na fonte deve ser feito pela tabela progressiva aplicável aos rendimentos percebidos por pessoas físicas (art. 648 do RIR/99).

Utiliza-se a tabela progressiva vigente no mês do pagamento ou crédito dos rendimentos. Sublinhe-se que essa forma diferenciada de desconto do imposto somente se aplica quando, cumulativamente:

- a) se tratar de rendimentos relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e
- b) a prestadora do serviço for uma sociedade civil e controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que estejam ligadas à fonte pagadora, na forma mencionada.

Ausente qualquer um desses pressupostos, o desconto do imposto efetiva-se pela alíquota fixa de 1,5%, desde que se trate de serviço constante da lista estampada no item 2 deste texto.

Para fins de aplicação dessa forma diferenciada do desconto do imposto na fonte, deve ser observado o seguinte (PN CST nº 27/83):

I - o controle de sociedade não constituída sob a forma de S/A estará caracterizado sempre que a pessoa física (ou grupo de pessoas físicas, neste incluídos o cônjuge e parentes de 1º grau) detiver parcela do capital social suficiente para assegurar o seu efetivo controle;

II - se a fonte pagadora for S/A, aplicar-se-á, para caracterizar o controle, o conceito de acionista controlador dado pelo art. 116 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), segundo o qual é acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

- a) seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) use efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia;

III - caso a sociedade beneficiária dos rendimentos seja S/A, sua natureza será mercantil, por força do disposto no art. 2º, § 1º, da Lei nº 6.404/76 (Lei das

S/A); nessa hipótese, não se aplica a forma diferenciada de desconto do imposto examinada neste tópico.

Dessa maneira, vamos supor que dois advogados constituam uma sociedade civil para a prestação de serviços advocatícios e que a participação de cada um no capital dessa sociedade seja: Sócio A - 60%, Sócio B - 40%. Se essa sociedade civil for contratada para dar assistência jurídica a uma empresa cujo diretor é pai (parente de 1º grau) do sócio majoritário (Sócio A) da prestadora dos serviços, a remuneração pela prestação desses serviços sujeitar-se-á ao desconto do imposto na fonte mediante aplicação da tabela progressiva, e não pela alíquota fixa de 1,5%.

#### 5.8. Base de Cálculo – Não-exclusão do ISS

Nos casos de prestação de serviços sujeitos ao ISS, o IR/Fonte incide sobre o preço total cobrado do tomador dos serviços, sem exclusão da parcela relativa ao ISS, ainda que essa seja destacada no documento fiscal.

#### 5.9. Pagamento do Imposto

O Imposto de Renda na fonte deverá ser pago até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente à de ocorrência do fato gerador. (Lei 11.933/09)

Lembramos que o fato gerador do imposto ocorre na data em que o rendimento for pago ou creditado à pessoa jurídica beneficiária, observando-se que:

- a) se considera pagamento do rendimento a entrega de recursos, inclusive mediante crédito em instituição financeira, a favor do beneficiário (art. 38, parágrafo único, do RIR/99);
- b) se entende por crédito o registro contábil, efetuado pela fonte pagadora, pelo qual o rendimento é colocado, incondicionalmente, à disposição do beneficiário (PN CST nº 121/73).

Recolhe-se o imposto por meio de DARF preenchido em duas vias, colocando-se no campo 04 o código 1708.

Se o imposto for pago após o vencimento do prazo mencionado, deverá ser acrescido da multa e dos juros de mora calculados de acordo com a legislação vigente.

### 5.9a. Compensação do Imposto Retido na Fonte

O imposto retido na fonte, na hipótese tratada neste trabalho, será compensado com o IRPJ devido pela pessoa jurídica beneficiária no período de apuração em que os rendimentos forem computados na base de cálculo (lucro real, presumido ou arbitrado).

### 5.9b. Dispensa de Retenção de Importância não Superior a R\$ 10,00

É dispensada a retenção do imposto, na modalidade focalizada neste texto, quando o valor a reter for igual ou inferior a R\$ 10,00, desde que a beneficiária seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado (art. 724, inciso II, do RIR/99), observando-se que esse limite se aplica (Decisão nº 1/98, da 10ª Região Fiscal):

- a) no caso de incidência do imposto pela alíquota de 1,5%, quando o valor a reter, em cada importância paga ou creditada (sem considerar pagamentos ou créditos anteriores), for inferior a R\$ 10,00;
- b) no caso de retenção do imposto pela tabela progressiva, quando o valor do imposto calculado sobre a importância paga ou creditada em cada mês for inferior a R\$10,00; ou seja, neste caso, por ocasião de cada pagamento ou crédito de rendimentos, somam-se os pagamentos ou créditos anteriores, dentro do mês e, se o imposto resultante da aplicação da tabela progressiva sobre esse somatório superar R\$ 10,00, deve ser retido.

### 5.9c. Não-incidência Quando o Serviço for Prestado por Pessoa Jurídica Imune ou Isenta

Não incide o Imposto de Renda na fonte sobre o valor das remunerações pagas ou creditadas quando o serviço for prestado por pessoas jurídicas imunes ou isentas (IN SRF nº 23/86).

#### 5.9d. Serviços de Recrutamento e Seleção de Pessoal

De acordo com o PN CST nº 37/87, a remuneração paga ou creditada a agências de empregos, pelas pessoas jurídicas que contratam pessoal (empregados efetivos) por seu intermédio, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte prevista para comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais, pagas ou creditadas por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica (art. 651, I, do RIR/99).

Observe-se que o serviço de seleção de pessoal, notadamente no caso de profissionais de alto nível (executivos e técnicos especializados), geralmente é feito por intermédio de empresas de assessoria empresarial, hipótese em que o serviço pode enquadrar-se no item 06 da lista estampada no item 2 deste texto (assessoria e consultoria técnica), conforme esclarecido no item 4.3.

Classificado o serviço como de intermediação (e não assessoria), ao desconto do imposto sobre as comissões pagas também se aplica a alíquota de 1,5% (Portaria MF nº 28/94), mas o código de recolhimento (campo 04 do DARF) é outro: 8045.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à sua disposição, submetem-se à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%.

De acordo com a Decisão nº 18/98, da 1ª Região Fiscal, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, com observância das normas focalizadas neste texto, as importâncias pagas ou creditadas pelas cooperativas de trabalho a associados, pessoas jurídicas, se os serviços profissionais prestados pela associada constarem da lista do item 4.2.

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à alíquota de um por cento os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55).

Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência do imposto, na fonte, sem prejuízo da retenção relativa às contribuições previstas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996.

## **6. O INSTITUTO DA RETENÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A retenção na fonte por órgãos e entidades da administração pública federal encerram uma lógica compreensível e assimilável, pois, trata-se de preservação do patrimônio público através da arrecadação tributária.

A retenção tributária tem um aspecto psicológico, pois é muito mais fácil exigir o tributo de onde o dinheiro está saindo do que exigir esse mesmo tributo de onde o dinheiro está entrando.

Dessa forma, a retenção encontra total amparo quando se trata do pagamento a fornecedores de bens e prestadores de serviços. Importante observar que essa retenção não é feita de forma padronizada, sendo bastante diferente sua aplicação entre os órgãos da administração pública federal, estadual e municipal e entidades da administração pública desses mesmos entes governamentais.

Quando a fonte pagadora do recurso for um órgão ou entidade da administração pública federal a retenção dos tributos federais se dará com base na IN SRF 480/2004, ou seja, a retenção será feita considerando o total de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS. Essa IN foi concebida com base no art. 64 da Lei 9.430/96.

Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral.

Quando a fonte pagadora for um órgão da administração pública estadual ou municipal, a este não caberá a retenção conforme a IN 480/04. Como a CF/88 estabelece que a retenção de IRRF será considerada como fonte de receita desses entes não há que se falar em retenção de CSLL/PIS/COFINS, mas somente de IRRF as alíquotas de 1% ou 1,5%.

Para que o órgão da administração pública estadual ou municipal efetue a retenção das contribuições citadas, devesse fazê-lo através de convenio a ser assinado com a União observando todos os termos da IN SRF 475/2004.

Quando a fonte pagadora for uma entidade da administração pública dos estados e municípios, caso das empresas públicas e sociedades de economia mista dos estados, municípios e Distrito Federal, a retenção do IRRF será feita considerando os arts. 647, 649 e seguintes do Decreto 3.000/99 (RIR), a exemplo do que deve ser feito pelos órgãos estaduais e municipais e as contribuições sociais devem também ser retidas observando o disposto na IN SRF 459/04, no percentual fixo de 4,65%.

Dessa forma, temos as seguintes configurações:

Pagamentos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal (IN SRF 480/04, nos percentuais principais de 5,85% ou 9,45%) \*Existem outros percentuais, esses são os mais aplicados em termos práticos.

Pagamentos efetuados por órgãos da administração pública estadual, municipal ou do Distrito Federal aplicar-se-a 1,0% ou 1,5% a título de IRRF, conforme o caso, conforme arts. 647 e 649 do RIR/99.

Pagamentos efetuados por entidades da administração pública dos estados, Distrito Federal e municípios utilizar-se-a o percentual de 1,0% ou 1,5% de IRRF, conforme o caso e 4,65% de CSLL/PIS/COFINS consoante a IN SRF 459/04.

## **7. EXTENSÃO E APLICAÇÃO DA RETENÇÃO NA FONTE**

Um grande problema enfrentado em grande parte das instituições em todas as esferas empresariais e de governo diz respeito ao desconhecimento da matéria tributária. A maior parte dos empregados e servidores que lidam com a execução orçamentária e financeira precisam estar preparados para tratar dessa matéria com maior profundidade e propriedade.

A verdade é que a matéria de retenção se inicia na contratação, quando esta sendo preparado o edital de licitação, o projeto básico, no momento em que surge a necessidade de se contratar com o particular a matéria tributária deve ser pensada. Entretanto, o que se tem visto é a importância dessa matéria se restringindo ao setor de pagamento, e este, por sua vez, acaba assumindo todo o risco tributário pelo pagamento em função da ausência da previsão de dados importantes no contrato que assegurem a correta aplicação da retenção na fonte dos tributos e contribuições sociais nos pagamentos de bens e serviços.

A retenção de tributos na fonte incorporou-se definitivamente na legislação tributária como um dos instrumentos de exacerbação da carga tributária, à medida que provoca recolhimento antes do vencimento normal do tributo.

Não satisfeito com essa sistemática de antecipação, a legislação, agora, vem encurtando cada vez mais o prazo de recolhimento ao Tesouro dos tributos retidos na fonte.

Preliminarmente, entendemos que a retenção na fonte é matéria reservada à disciplina da lei complementar em caráter de norma geral, conforme art. 146, II da CF. Entretanto, apenas a retenção do imposto de renda e do imposto sobre serviços de qualquer natureza têm amparo na lei complementar.

A tradicional retenção do IRF tem fundamento no § único do art. 45 do CTN que faculta à lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe cabem.

Conforme disposto amplamente nos capítulos anteriores, a retenção do IRRF foi ampliada na junção com a retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o PIS – Programa de Integração Social/PASEP – Programa de Formação e Assistência ao Servidor Público e a COFINS – Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, através da Lei 9.430/96.

Uniformizando ainda práticas de vários Municípios, a Lei Complementar nº 116/03, em seu art. 3º, veio regular o pagamento do ISS no local da prestação de determinados serviços, conferindo ao tomador desses serviços a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido (art. 6º, §§ 1º e 2º).

Para completar a retenção na fonte, a Lei 9.711/99 criou também a retenção do INSS regulamentada recentemente pela IN RFB 971/09, estabelecendo o desconto de 11% (onze por cento) nas prestações de serviços de cessão de mão-de-obra e empreitada.

A matéria não está, ainda, suficientemente sedimentada na doutrina e na jurisprudência, mas, é certo que não tem sustentação jurídica a tese que dispensa a disciplina de lei complementar invocando como matriz constitucional da retenção o disposto no § 7º do art. 150 da CF. Esse parágrafo exacerbador do encargo tributário, enxertado, pela EC nº 3/93, exatamente no corpo do dispositivo constitucional que limita o poder de tributar, alberga o regime de substituição tributária para frente, engendrando a abominável figura do fato gerador fictício. Fictício, porque, sem a base de cálculo concretamente constatável e mensurável, não se pode ter por ocorrido o fato gerador, desencadeador da obrigação tributária.

A retenção na fonte, na visão de alguns doutrinadores, difere da responsabilidade tributária. A retenção, por si só, não implica responsabilidade tributária, nos termos previstos no art. 128 do CTN. Na retenção não existe substituição no pólo passivo da obrigação tributária, mas, mera antecipação parcial ou total do tributo devido pelo sujeito passivo natural.

A retenção na fonte de tributos e contribuições sociais acaba por ser uma atividade de fiscalização indireta, uma vez que a tarefa de arrecadar fora atribuída a todas as pessoas que efetuam pagamento a fornecedores de bens e serviços.

Sendo assim, foi atribuído aos órgãos e entidades da administração pública a responsabilidade em repassar a incidência dos tributos sobre as operações que envolvam operações financeiras onde o repasse deve ser efetuado conforme os prazos definidos pela legislação.

Essa retenção efetuada acaba por comprometer os prazos estabelecidos para recolhimento dos tributos, uma vez que os mesmos tem prazos claramente definidos na legislação tributária, dando um pouco mais de fôlego ao mercado privado. Como exemplo, o IRPJ deve ser recolhido, em regra, trimestralmente. Com a retenção na

fonte ele deve ser retido semanalmente, na maioria dos casos, e em outros casos mensalmente.

## 8. CONCLUSÃO

Concluimos o presente projeto na certeza de termos ampliado nossos conhecimentos adquiridos ao longo dos trabalhos do curso de pós-graduação em direito tributário e finanças públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

A legislação tributária brasileira é bastante complexa e envolve diversos ramos de atividade, por ter correlação com a área jurídica, econômica, administrativa e contábil. Como profissional de contabilidade e de direito, o desafio nesse trabalho foi conciliar os conhecimentos teóricos de direito com a aplicação prática da ciência contábil.

Com o atual regime de tributação a que estão sujeitas as empresas, mister se faz observar criteriosamente o cumprimento das obrigações principais e acessórias, responsabilidade esta atribuída a todos os profissionais que atuam com o pagamento de notas fiscais de prestação de serviços.

A retenção na fonte de tributos e contribuições sociais na prestação de serviços, em especial, a retenção do imposto de renda, tem forte influência na atividade empresarial, nas suas relações com outras entidades empresariais e órgãos e entidades da administração pública federal, estadual e municipal.

Conforme apresentado nesse trabalho, entender a posição como responsável tributário na relação com prestadores de serviços fará toda a diferença, pois pagar tributo não é somente tarefa de quem presta serviço e conseqüentemente emite a nota fiscal. Recolher tributo também é tarefa de quem paga pela prestação do serviço.

Essa disciplina, inclusive, não se aplica somente ao imposto de renda retido na fonte. O desconto dos tributos e contribuições sociais pela fonte pagadora tem alcançado o PIS – Programa de Integração Social, a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o ISS – Imposto sobre Serviços e o INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social. Se há toda uma complexidade na retenção do Imposto de Renda, quando se trata do INSS, por exemplo, a linguagem é totalmente voltada à manutenção da Seguridade Social.

Nessas condições, com esse trabalho de final de curso buscou-se uma contribuição para acrescentar ao mercado uma visão prática da legislação tributária na retenção na fonte de tributos e contribuições sociais quando do pagamento de

notas fiscais relativas à prestação de serviços no campo do Imposto de Renda Retido na Fonte.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, Humberto Bonavirdes. Planejamento Tributário - IPI, ICMS, ISS E IR. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário & Financeiro. 2ed. Lumen Juris, 2010.

Código Tributário Nacional. Lei 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.  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>. Acesso em 07/06/2010.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em 03/06/2011.

EQUIPE RT. Código Tributário Nacional – Constituição Federal Legislação Tributária. 15. ed. 2010.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática. 35 Ed. IR Publicações LTDA. 2010.

Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4802004.htm>. Acesso em 04/06/2011.

Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>. Acesso em 02/06/2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário brasileiro. v. 1 São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Receita Federal. Tributação na Fonte e sobre Operações Financeiras - (Livro 3 - Art 620 a 786). <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/Livro3.htm>. Acesso em 03/06/1011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito - Direito Tributário. Vol.3 12 Ed. 2010.

VICCARI JÚNIOR, Aauto. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n 101, de 4 de maio de 2000. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

YOUNG. Lúcia Helena Briski. DIRF - 2011 – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. 1. Ed. Juruá, 2010.