

Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME 3



Cadernos de Direito Empresarial

VOLUME 3



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Cadernos de direito empresarial, volume 3 /
coordenadores Fernando Antonio Cavanha Gaia,
Jose Maria Arruda de Andrade. -- São Paulo :
Gaia, Silva, Rolim & Associados, 2005.

Vários autores.
Bibliografia.

1. Direito empresarial I. Gaia, Fernando
Antonio Cavanha. II. Andrade, Jose Maria Arruda de.

04-6204

CDU-34:338.93

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito empresarial 34:338.93

- 05 **Momento da Tributação dos Créditos
Acumulados de ICMS**
HENRIQUE GAEDE
- 15 **O ISS nas Exportações e nos Serviços
Provenientes do Exterior**
ANTONIO C. PACHECO
- 29 **Aspectos Tributários e Contábeis da Prestação
de Serviços por Consórcios**
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE
PAULA CERQUERA BONANNO

Momento da Tributação dos Créditos Acumulados de ICMS

HENRIQUE GAEDE

O presente artigo se refere à análise da possibilidade jurídica de que não seja tributado, pelo Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, os denominados *saldos credores cronicamente acumulados* referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Entenda-se por cronicamente acumulados, aqueles pertencentes a empresas que, seja por restrição legal, seja por impossibilidade operacional, não podem realizar efetivamente seus créditos contra o Estado.

Os comentários apresentados abaixo são objetivos tanto quanto o necessário à abordagem de qualquer matéria tributária. Isso porque, apesar de fundamentadas em argumentos reputados como sólidos sob a ótica jurídica, as conclusões alcançadas requerem uma avaliação também prática e, por isso mesmo, simplificada, do tema, de modo a se tornarem úteis à realidade de quem se destinam.

Nesse sentido, os comentários e conclusões do presente estudo não pretendem colocar fim à discussão dos temas, senão expô-los para debate. Como a maioria dos temas jurídico-tributários, também a definição do momento de tributação pelo IRPJ e pela CSL de créditos fiscais cronicamente acumulados, é bom que seja dito, deve admitir interpretações e análises sob outras perspectivas que não aquela aqui exposta.

Tomemos por exemplo um interessante incentivo concedido ao Estado do Paraná. Pois bem, naquela unidade da federação, e a partir das aquisições de matérias-primas diretamente das usinas, produtoras de determinados tipos de aço, sediadas fora do estado do Paraná, há, para muitas empresas, a figura do acúmulo crônico de créditos de ICMS, tendo em vista as disposições da legislação paranaense quanto às aquisições desta natureza.

A dúvida decorre do fato de que, a exemplo dos adquirentes de aço paranaenses, diversas empresas não conseguem aproveitar a integralidade dos saldos credores acumulados que tem direito de apropriar mensalmente, o que gera tributação sobre uma expectativa de ganho apenas. Em outras palavras, o custo dos estoques está sendo reduzido - e o lucro da empresa indevidamente acrescido - por um crédito que não vem tendo serventia financeira, ou seja, não é realizável.

Nesse sentido, e considerando que essa situação - não aproveitamento de saldos credores acumulados de ICMS de maneira efetiva pelos contribuintes - é mais comum do que se imagina, abordaremos o tema com vistas a verificar a viabilidade jurídica de não se oferecer à tributação, para fins de IRPJ e CSL, os saldos credores acumulados de ICMS que não estejam se revertendo em direito efetivo e disponível.

Passemos a analisar o tratamento tributário a ser dado ao eventual ganho havido, qual seja, o saldo credor acumulado de ICMS.

Pergunta-se, preliminarmente: A existência de saldos credores acumulados de ICMS representa um ganho obtido pelo contribuinte?

Sem dúvida que sim. O fato de que o custo da matéria-prima adquirida não contempla os valores pagos a título de ICMS revela que a empresa, pelo direito que tem de compensar essa parcela, “ganha” o valor do imposto estadual. Esse ganho é representado pela não-cumulatividade do ICMS. Para José Luiz Bulhões Pedreira, “O sentido vulgar de *renda* é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão proventos é empregada como sinônimo de pensão, crédito, provento ou lucro. No sentido vulgar, tanto a expressão *renda* quanto a *proventos* implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é *recebida*.”(in “ Imposto de Renda”, APEC. pp. 2-21).

Não obstante tratar-se de um ganho, nada impede, todavia, que se discuta o momento de sua realização para fins contabilização e conseqüente de tributação.

Neste contexto destacam-se os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, in Teoria Geral do Direito Tributário, 2a Edição, Saraiva, 1972, pg. 361:

“A falta de um único fato (núcleo ou elemento adjetivo), ou o seu acontecimento em diferente tempo ou lugar, deixa irrealizada a hipótese de incidência e paralisa a incidência da regra jurídica criadora do imposto de renda.

Por isso, dizer - como é costume na doutrina tradicional - que o ‘fato gerador’ do imposto de renda consistiria na ‘disponibilidade econômica de uma renda, é estabelecer uma definição insuficiente e impraticável, pois ela não corresponde à verdadeira estrutura lógica da regra jurídica do imposto de renda. Na composição da hipótese de incidência do imposto de renda, às vezes, entra a disponibilidade jurídica da renda; outras vezes, a disponibilidade econômica.

Exemplo de disponibilidade jurídica de renda: o vendedor de mercadoria ou imóvel, à prestação, tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas; porém não tem a disponibilidade econômica da renda, esta somente ocorrerá com o pagamento das prestações. Outro exemplo de disponibilidade jurídica de renda: o dividendo creditado (ou simplesmente aprovado por deliberação assembleiar) e ainda não pago. Por outro lado, a disponibilidade econômica da renda acontece toda vez que uma pessoa titular de um direito de crédito qualquer (consistente, no todo ou em parte, numa renda) recebe a prestação que satisfaz este direito de crédito.

Além disso, não basta a existência da renda (jurídica ou economicamente disponível ou indisponível) para integralizar a hipótese de incidência;

esta somente estará realizada com o acontecimento - no tempo e lugar predeterminados pela regra jurídica - de todos os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que integram a sua composição.

Pelas razões acima indicadas, deve-se proceder à dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda em três momentos.

Primeiro momento: verificar se a base de cálculo do tributo é o fato econômico da existência de renda, pois somente no caso afirmativo será imposto de renda.

Segundo momento: investigar o número e a natureza dos elementos adjetivos que entram na composição da hipótese impositiva.

Terceiro momento: procurar as coordenadas de tempo e lugar que a regra jurídica preestabeleceu, condicionando, no tempo e no espaço, o acontecimento daqueles fatos que realizam o núcleo e os elementos adjetivos da hipótese de incidência.” (grifos nossos)

Continuando-se as indagações, perguntar-se-ia: E caso o contribuinte detentor dos créditos acumulados, em face das circunstâncias impostas pela legislação, não consiga materializar esse ganho pela impossibilidade de abatê-los de saldo devedor, então inexistente ou de transferi-lo a outro contribuinte, observando-se as previsões legais, que ganho estaria efetivamente o contribuinte obtendo nesse momento? Nenhum é claro. Realmente, trata-se de um ganho potencial e não um ganho sequer virtual.

Neste sentido, a fim de ilustrar a presente assertiva, torna-se importante invocar o respeitável despacho do Eminentíssimo Ministro Aldir G. Passarinho, quando Vice-Presidente do extinto Tribunal Federal de Recursos, no qual indeferiu o seguimento de recurso extraordinário de decisão da 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, onde foram apreciadas características essenciais dos conceitos de disponibilidade de renda. Tal despacho encontra-se mencionado por Gustavo Miguez de Mello, em obra de sua autoria, publicada no Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.11, Editora Resenha Tributária, São Paulo - 1986 pág. 198:

“Despacho. Trata-se de recurso extraordinário manifestado pela União Federal, com fundamento no artigo 119, inciso III, letra a da Constituição Federal, contra acórdão da Egrégia 5ª Turma deste Tribunal, cujo enunciado proclama:

‘Tributário. IR. Disponibilidade de Renda. Inteligência do art. 43 do CTN.

A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda.’” (grifos nossos)

Ora, em situação análoga pode-se dizer: Quem possui crédito acumulado de ICMS apenas está em condições de possuir renda, mas não a possui. Trata-se, portanto, de um ganho potencial, que enquanto não aproveitado - seja pela forma convencional da sistemática de débitos e créditos, ou através da viabilização de eventual transferência a terceiros - não haveria que se falar na existência de efetiva renda.

Maior ênfase se pode dar ao conceito de *ganho potencial* quando levamos em consideração as possibilidades reais de aproveitamento dos créditos acumulados de ICMS, sejam elas através de operações de saída com débito do imposto ou mesmo mediante transferência a outro contribuinte.

Como se sabe, as legislações estaduais, amparadas pela Lei Complementar no 87/96, prevêem escassas possibilidades de realização efetiva de saldos credores acumulados de ICMS. Apesar de existir fundamento legal, e até constitucional, todos nós sabemos as enormes dificuldades dos empresários em conseguir realizar esses créditos que possuem contra as unidades federadas.

Determinados segmentos exportadores que o digam! É o que denominamos o "lado perverso da não-cumulatividade do ICMS". Enquanto filosofia é perfeita. Na prática, por vezes, pode inviabilizar um negócio comercial.

Neste sentido, pode-se afirmar que em muitos casos, na prática, é rigorosamente impossível a transferência do saldo credor de ICMS pertencente a empresa, reforçando desta forma a questão já abordada relativa ao *ganho potencial*.

Por outro lado, não restam dúvidas que para a apuração das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro - através da utilização das regras do Lucro Real, se deva observar que o resultado da empresa a ser utilizado como ponto de partida, seja o apurado de acordo com a legislação comercial, incluindo a observância dos princípios e das convenções contábeis, dentre os quais se destaca o do *regime de competência*, que determina que os valores das receitas sejam computados no resultado independentemente de seu efetivo recebimento e as despesas independentemente de seu pagamento.

Contudo não se pode desprezar o sentido de que a contabilidade, através da aplicação de seus princípios, resulta em uma série de conseqüências econômicas para as empresas e seus usuários e, por este motivo, os princípios de contabilidade não devem ser aplicados sem que as reais conseqüências econômicas sejam analisadas no contexto em que venham a se inserir.

Neste sentido, cumpre-nos destacar os ensinamentos de Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda, *in* Teoria da Contabilidade, tradução de Antonio Zoratto Sanvicente, Atlas, 1999, pg. 84:

“Num contexto em que as regras financeiras possuem conseqüências econômicas, pode-se esperar razoavelmente que o debate sobre tais regras seja expresso em termos econômicos e não em termos teóricos - e em termos específicos, não globais. Em situações como essa, princípios, postulados e referenciais conceituais possuem valor muito limitado. Isto não quer dizer que sejam completamente inúteis. A linguagem e a terminologia são exercícios intelectuais extremamente valiosos. O mesmo se dá com as definições e delimitação de conceitos, pois ajudam a aprimorar o pensamento em contabilidade. Mas todos eles tendem a sucumbir à força dos argumentos econômicos.”

Assim, voltando ao foco principal da presente discussão - momento em que se deva tributar o ganho potencial do saldo credor do ICMS - também não se pode ignorar que outros princípios relacionados não só com a contabilidade também devam ser observados como, por exemplo, o princípio de direito tributário relativo à *capacidade contributiva* que, em última análise, em nosso entendimento, apesar de existir corrente doutrinária defendendo que uma não se confunde com a outra, seria a capacidade econômica que o contribuinte deve possuir para poder honrar com a exação.

Com efeito, Federico Maffezzoni distingue uma e outra, reconhecendo, contudo, que a doutrina italiana dominante considera a capacidade contributiva como capacidade econômica, ao dizer textualmente que:

“La dottrina dominante del diritto tributario ha ritenuto di identificare la capacità contributiva nella pura e semplice capacità economica di contribuire dei soggetti passivi del potere di imposizione e di concretarla in una qualifica obbiettiva dei presupposti di fatto dei tributi, tale da configurare questi ultimo come meri fatti indicativi del godimento dei vantaggi dei servizi pubblici.”

(MAFFERZONI, Federico. Principio di capacità contributiva nel diritto finanziario. Torino: UTET, 1970, p. 28-31, citado por Ives Gandra Martins, in Sistema Tributário na CF/88, Saraiva, 1989, p.76-77.)

Logo, em face das incertezas existentes com relação à materialização efetiva do ganho em análise, entendemos que a tributação deva ocorrer somente quando o crédito venha a se materializar, através de seu aproveitamento efetivo. Sobre o conceito de ganho, leciona o eminente Bulhões Pedreira:

“O conceito fundamental do regime é, portanto, o de ‘ganho da receita ou do rendimento’, que pode ser assim definido: a sociedade empresária ganha a receita e o rendimento no momento em que se completa a ocorrência dos fatos necessários para que virtualmente adquira o direito de recebê-los e o poder de dispor do seu valor em moeda. O que caracteriza o ‘ganho’ é a coexistência de dois fatos distintos: (a) a aquisição de um

direito patrimonial e (b) a aquisição do poder de dispor do objeto desse direito, que é moeda, ou tem valor em moeda, mas o ganho pressupõe apenas existência virtual - e não efetiva - desses dois fatos.”

(“Finanças e Demonstrações Financeiras de Companhia”, pág. 489, Ed. Forense, 1989).

Como se percebe, os requisitos para a configuração do ganho são cumulativos e inexistem no caso dos créditos acumulados, mesmo que virtualmente, pois a virtualidade exige que estejam presentes os requisitos essenciais para a sua realização, o que se contrapõe, inclusive na linguagem da filosofia clássica, à potencialidade (qualidade do que está apenas em potência, inexistente), sendo esta última a característica dos créditos acumulados de ICMS em relação à possibilidade futura e incerta de se tornarem um direito patrimonial e disponível para aqueles contribuintes que vêm tentando, infrutiferamente, apoderar-se de tais créditos no sentido financeiro.

Como argumentação adicional nós teríamos, ainda, a análise da necessidade de realização efetiva de um ganho para que se conceba a idéia de contabilizá-lo e, principalmente, tributá-lo.

Para que haja tributação devem ocorrer lucro e ganho efetivo, ou seja, efetivo acréscimo, e não meramente potencial verificação de ganho. É essa orientação que norteia a lei comercial para efeito de distribuição de dividendos ou participações, artigo 187, § 2o da Lei no 6.404/76, e também o entendimento da legislação tributária (Decreto no 1.598/77), que adota a orientação de somente submeter os ganhos de capital ao imposto quando realizados.

Essa orientação tributária está expressamente declarada na exposição de motivos do Ministro da Fazenda que encaminhou o projeto do Decreto-lei, matriz legal do Regulamento do Imposto de Renda :

“O projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras para suportar o ônus tributário. No caso de ganhos de capital realizados a longo prazo, o imposto somente será devido à medida em que a pessoa jurídica receber efetivamente seu valor. Essa orientação explica as normas do § 2o do artigo 31 (sobre ganho de capital em geral), e dos §§ 1o e 2o do artigo 34 (sobre ganho de capital de extinção e participação em decorrência de fusão, incorporação ou cisão) e dos artigos 35 a 37 (sobre reavaliação de bens do ativo).”

Ainda com relação ao princípio da realização do ganho ou do rendimento para ocorrer a tributação da renda, interessante é o entendimento, sobre o conceito de renda, da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, o qual inspirou o Código Tributário Brasileiro, no seguinte sentido: *“o ganho derivado do capital,*

do trabalho ou de ambos combinados, sempre que se entenda incluído o benefício ganho através da venda ou conversão do capital.” (Horácio Belsunce - El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributário, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, p.196).

Em caráter complementar, é de se destacar os recentes entendimentos do poder judiciário, no sentido de corroborarem com os argumentos de que um crédito fiscal enquanto se revestir da característica de ganho potencial e não de um efetivo ganho, não deva ser tributado pelo IRPJ e CSL.

Como exemplo destaca-se a sentença da juíza Adriana Barretto de Carvalho Rizzotto, da 22a Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro que permite que o contribuinte exclua do lucro o saldo credor de ICMS não aproveitado, senão vejamos:

“(....) os créditos escriturais de ICMS não aproveitados pela Impetrante em determinado período-base devem ser excluídos da respectiva base imponible do IRPJ. Tais créditos devem ser acrescidos na apuração do lucro real apenas no exercício que forem efetivamente aproveitados.”

Da conclusão

Não deve ser tributada a expectativa de ganho decorrente do *saldos credores acumulados de ICMS*, sempre que forem válidas as seguintes premissas:

- Não haver possibilidade administrativa de transferência - e de realização, portanto - do mencionado crédito;
- Não haver possibilidade prática - a depender do perfil operacional da empresa - de realização financeira dos créditos.

Assim, conclui-se:

- O questionamento judicial para reaver tais créditos acumulados encontraria óbice, principalmente em razão da legislação complementar de regência - LC 87/96 - em virtude de determinadas restrições quanto à origem dos créditos acumulados que podem ser transferidos a terceiros. Após minuciosa análise da evolução da jurisprudência, conclui-se pela dificuldade de fazer prevalecer em juízo esse direito, caso não se trate das hipóteses previstas em lei.
- O saldo credor acumulado converte-se, muitas vezes, em mera expectativa de ganho.
- Como comentado anteriormente, o efeito econômico deve ser fator relevante a ser observado para aplicação dos princípios contábeis. Com efeito, os óbices à realização dos créditos têm forte conteúdo econômico, e convertem o saldo

credor acumulado em ganho apenas potencial da empresa que poderia não ser registrado contabilmente por atenção ao conservadorismo.

- Uma vez esgotadas as perspectivas de realização do crédito, caso este já tenha sido tributado, pode a empresa reverter, apenas para fins fiscais, os efeitos tributários de IRPJ e CSL sobre os saldos credores acumulados em períodos passados.
- Não obstante o não registro contábil, a empresa deve continuar registrando seu ativo potencial nos livros fiscais de ICMS.
- O simples fato de escriturar o crédito nos livros fiscais de ICMS não pode ser razão suficiente para o registro contábil desse crédito, por tratar-se de ganho apenas potencial¹.

Por outro lado, e apenas em homenagem ao debate, caso entenda-se mais apropriado o registro contábil do saldos credores acumulados, sua não tributação imediata - mas somente quando da realização do potencial de ganho - poderia ser operada via exclusão do lucro real. Note-se, todavia, que referida exclusão não está expressamente arrolada na legislação ordinária do Imposto de Renda e da Contribuição Social, podendo levar o contribuinte à conclusão de que, numa interpretação mais conservadora, o procedimento sugerido não possua amparo legal. Ocorre que, como demonstrado, esse procedimento passa a ser plenamente defensável, em função da inexistência do fenômeno da subsunção do fato imponible à hipótese de incidência respectiva, uma vez que o direito de ganho - entendido como fato imponible da exação - ainda não está reconhecido definitivamente, e atualmente suas perspectivas de realização são remotas em face da natureza das operações, bem como das limitações impostas pela legislação fiscal estadual. O aspecto operacional da adoção da exclusão como forma de reconhecer o efeito fiscal fica relegado a um segundo plano, não devendo, portanto, ser o fator de cerceamento do reconhecimento do direito do contribuinte².

Enfim, entendemos ser juridicamente adequada uma das duas seguintes opções, o que se aplicaria inclusive para créditos acumulados de outros tributos:

- Ou diferir a tributação dos créditos acumulados de ICMS, por parte do IRPJ e CSSL, para o momento da sua efetiva utilização, uma vez que tais créditos, enquanto não aproveitados, enquadrar-se-iam apenas como um ganho potencial, por respeito ao princípio da capacidade contributiva; ou
- O que seria mais adequado em nosso entender, não registrar os créditos que se acumulam sistematicamente para fins contábeis, revertendo os efeitos anteriores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, pelas razões já expostas, e passando a realizar financeiramente os saldos acumulados.

De qualquer sorte, a aplicação dos conceitos aqui expostos deve contemplar uma profunda análise da situação em concreto.

¹ Exemplo análogo: em alguns casos, empresas têm prejuízos fiscais, regularmente escriturados, mas pela falta de expectativa de realização econômica, não registram o IRPJ diferido ativo.

² Vejam-se a seguir alguns acórdãos do Conselho de Contribuintes relativos a Depósito Judicial que podem ser utilizados analogamente para o caso em questão:

"Depósito Judicial - Até a decisão final da lide, a correção monetária incidente sobre valores dados em depósito judicial agrega-se ao principal, como um crédito vinculado ao juízo, meramente escritural, com duvidosas cargas de certeza e liquidez e de nenhuma exigibilidade, incorrendo, assim, o respectivo fato gerador, posto que, enquanto tal, encontra-se juridicamente indisponível para o depositante (ao contrário do pressuposto pelo art. 43 do entendê-la), não havendo comando para que se possa entendê-la como renda tributável, até porque de titular indefinido já. Recurso Provido." (Ac 1o C.C. 103-11.961/92 - DO 09/11/93).

"Variação Monetária Ativa - a variação monetária resultante do depósito judicial para garantia de instância deve ser apropriada como receita no exercício em que reconhecida a improcedência da pretensão fiscal" (Ac. 1o C.C. 01-83.917 de 26/08/92).

Também há precedentes judiciais favoráveis à exclusão temporária da variação monetária dos créditos das obrigações da Eletrobrás que podem servir de subsídio, para a exclusão temporária pretendida, não só pela forma quanto pela substância da interpretação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, como os Acórdãos dos Tribunais Regionais Federais da 1a e 4a Regiões.

"IR - FATO GERADOR - CORREÇÃO MONETÁRIA - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO À ELETROBRÁS - INOCORRÊNCIA

Tributário - Imposto de Renda - Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica 1. A correção monetária do empréstimo compulsório de energia elétrica, cujo pagamento está previsto para 20 (vinte) anos, não pode servir de fato gerador de Imposto de Renda. 2. Embora contabilizados os juros e a correção do crédito, não incide sobre o resultado qualquer imposto, porque não recebido. 3. Remessa oficial improvida." (Ac. Un da 4a T do TRF da 1a R - REO 92.01.24346-4/MG - Rel. Juíza Eliana Calmon - j 14.03.94 - Partes: Companhia Siderúrgica Pains e Fazenda Nacional; Remte.: Juízo Federal da 10a Vara - MG - DJU 2 04.04.94, p 13.807 - ementa oficial)."

"IR - FATO GERADOR - CRÉDITO DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - INOCORRÊNCIA

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR. CRÉDITOS DECORRENTES DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO RECOLHIDO À ELETROBRÁS. O fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial mais a disponibilidade econômica ou jurídica, esta não se confundindo com o direito ao crédito ou com a exigibilidade deste. Hipótese em que, estando o crédito decorrente do empréstimo compulsório sob regime legal de indisponibilidade por vinte anos, falta ao fato gerador do Imposto de Renda o pressuposto básico da disponibilidade jurídica ou econômica. Remessa "ex officio" improvida. (Acórdão da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região - DJU de 13.05.92, p 12.235)."

O ISS nas Exportações e nos Serviços Provenientes do Exterior

ANTONIO C. PACHECO

Muito se tem comentado sobre a Lei Complementar no 116/03, que modificou substancialmente as disposições acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, regulando em âmbito federal esse imposto. Dentro desse cenário, duas disposições, em especial, chamaram a atenção de tributaristas e demais estudiosos da matéria: a suposta permissão legal para tributação das importações de serviços, trazida pelo parágrafo primeiro do artigo primeiro da LC 116/03, e a não incidência desse tributo nas exportações de serviços, assegurada pelo inciso I do artigo 2º.

Os comentários apresentados abaixo são objetivos tanto quanto o necessário à abordagem de qualquer matéria tributária. Isso porque, apesar de fundamentadas em argumentos reputados como sólidos sob a ótica jurídica, as conclusões alcançadas requerem uma avaliação também prática e, por isso mesmo, simplificada, do tema, de modo a se tornarem úteis à realidade de a quem se destinarem.

É de se notar que ambas as previsões são novas, e não se encontravam presentes na legislação¹ que regulava o ISS até a edição da LC 116/03. Nesse sentido, os comentários e conclusões do presente estudo não pretendem colocar fim à discussão dos temas, senão expô-los para debate. Como a maioria dos temas jurídico-tributários, também a incidência do ISS nas importações e exportações de serviços, é bom que seja dito, deve admitir interpretações e análises sob outras perspectivas que não aquela aqui exposta.

Passemos, assim, à análise da Lei Complementar no 116/03, no tocante à suposta incidência do ISS nas importações de serviços, e no que concerne à não exigência do famoso imposto nas exportações de serviços, passando, de antemão, pelos principais conceitos técnicos que permitirão as conclusões alcançadas no presente estudo.

Competência Constitucional e Hipótese de Incidência do ISS

Preliminarmente, passemos a uma breve análise da competência tributária dos municípios para exigir ISS, de forma conjugada com o aspecto espacial da hipótese de incidência² desse tributo.

O ISS está previsto no artigo 156, III da Constituição Federal de 1988, o qual prevê como sendo dos municípios a competência para instituição desse tributo. Confira-se:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)”*

1. Decreto-lei no 406/68 e alterações.

2. Hipótese de incidência, segundo Geraldo Ataliba: “formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (...) previsão legal”.

III - serviços de qualquer natureza (...) definidos em lei complementar (...)"

Conforme se percebe da previsão constitucional acima citada, caberá aos municípios arrecadar ISS sobre a prestação de determinados serviços elencados em lei complementar.

Analisemos, pois, a lei complementar aplicável, no caso a LC 116/03, que define a hipótese de incidência do ISS.

“Art. 1.º O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Percebe-se que a prestação de determinados³ serviços é situação bastante para a possibilidade de que um dado município⁴ possa arrecadar ISS. Não basta, porém, saber que a prestação de um serviço enseja hipótese de incidência para fins de tributação pelo ISS. Nem basta, tão pouco, entender que a competência para exigir esse imposto é de cada município.

Limitação geográfica da competência municipal tributária

Pelo fato de que o presente estudo envolve operações de importação e exportação, transações intimamente permeadas pelo caráter geográfico, em razão da necessidade de transposição de fronteira, física ou financeira, para a caracterização desses conceitos, há que se definir a delimitação geográfica⁵ da competência municipal para tributar prestações de serviços, nem que fosse tão somente pela existência de inúmeros municípios em nosso País.

A lei tributária tem validade no território daquele ente⁶ tributante que a editou. O princípio da territorialidade é válido para a legislação tributária⁷.

Em decorrência disso, a competência atribuída pela Constituição Federal aos

3. Serviços elencados pela LC 116/03.
4. Tão logo edite lei municipal em consonância com a LC 116/03.
5. Não trataremos do aspecto temporal da hipótese de incidência do ISS (momento da ocorrência do fato imponible). Quanto aos sujeitos, também não teceremos maiores comentários (sujeito ativo: município autorizado a tributar a determinada prestação de serviços; sujeito passivo: o determinado prestador de serviços).
6. Para fins didáticos entenda-se por ente o Município, Estado ou a União Federal. No nosso caso, o município é o ente tributante relevante.
7. O artigo 102 do CTN prevê casos específicos em que leis estaduais ou municipais vigoram fora de seus territórios. A regra geral é, pois, a territorialidade da lei tributária.

municípios, para exigir ISS sobre determinadas prestações de serviço, será adstrita ao território daquele mesmo dado município.

Ainda assim, não só a delimitação geográfica da competência tributária nos satisfará para as conclusões às quais chegar-se-á adiante.

Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS

O aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS também é relevante nessa análise. Destaque-se que a limitação geográfica da competência tributária municipal, tratada no tópico anterior, também aborda um aspecto espacial, este, porém, não se confunde com o da hipótese de incidência do imposto.

Um bom socorro é prestado por Geraldo Ataliba⁸: *“designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar - contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência - relevantes para a configuração do fato imponible”*⁹.

Com efeito, a LC 116/03 assim define o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS:

*“Art. 3º - O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador (...)”*¹⁰

(...)

Art. 4º - Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário (...)”

Nesse sentido, cada município pode arrecadar ISS sobre os serviços realizados em seu próprio território. E para demarcar geograficamente o local de ocorrência de determinada prestação de serviços, a autoridade municipal deverá levar em conta a localização do estabelecimento prestador. Em outras palavras, regra geral, o município somente pode arrecadar ISS de estabelecimentos prestadores de serviço que estejam situados dentro de seu território¹¹.

De fato, e como é de se esperar de um tributo que tenha por hipótese de

8. Hipótese de incidência tributária, Geraldo Ataliba, 5ª edição, 6ª tiragem, Malheiros Editores Ltda.

9. Fato imponible segundo Geraldo Ataliba, “é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que dá nascimento à obrigação tributária”.

10. Trecho suprimido: “ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local”. Será tratado neste estudo da regra geral do ISS quanto ao aspecto espacial, qual seja: o local do estabelecimento prestador. A exceção, que considera o local da efetiva realização dos serviços, será tratada quando das conclusões apresentadas.

11. Exceção é feita para aqueles serviços cujo local da realização efetiva será o fator espacial determinante.

incidência a prestação de serviços, o local da realização desses serviços, aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, tem papel fundamental para definir o poder de tributar do município. Qualquer que seja o serviço que se pretenda tributar será necessário verificar em que lugar geográfico esse serviço foi executado.

Quando se trata de prestação de serviços, que muitas vezes envolve diversas etapas¹², nos defrontamos com a extrema dificuldade em delimitar geograficamente sua realização. Entretanto, a própria LC 116/03 tenta resolver o dilema, atribuindo como local da prestação dos serviços aquele em que se situar o estabelecimento prestador. A exceção ocorrerá nos serviços elencados nos incisos I a XXII do artigo 3º, quando o local da prestação é previsto caso a caso, geralmente no local da realização física do serviço.

Embora não se possa afirmar categoricamente que o legislador teve pleno êxito na clara definição do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, a definição legal certamente estabelece limites definidos ao poder que detêm os municípios para tributar prestações de serviços ocorridas em seus territórios.

Importação e Exportação de Serviços

Para que se possa concluir se a LC 116/03 de fato autoriza a tributação de serviços importados, bem como para que se possa compreender extensão da não tributação de exportações de serviços, além dos conceitos até aqui expostos, faz-se necessário compreender *a priori* no que, de fato, consiste uma importação ou exportação de serviços.

Tratar de importação e exportação de serviços não é tarefa das mais simples. Isso porque, tradicionalmente, esses termos eram empregados com relação a bens corpóreos¹³. Assim, exportação e importação representavam, usualmente, a ação de remeter ou receber mercadorias ou produtos para ou provenientes do exterior¹⁴, recebendo ou pagando por isso a uma pessoa estrangeira.

O elemento fundamental para definir exportação e importação era, comumente, o limite territorial brasileiro. Uma vez que um bem corpóreo transpusesse a fronteira nacional, estará havendo exportação. Caso o bem ingressasse fisicamente no País, importação haveria.

12. Exemplo: Desenvolvimento de um projeto (consultoria). Prospecção de dados no escritório do prestador em SP, via Internet. Validação de dados concretos na sede da empresa contratante no RJ. Coleta de outras informações em outros municípios. Elaboração do relatório durante a viagem de regresso. Revisão final do relatório pelos sócios do escritório de consultoria, em SP. Diversas etapas na prestação do serviço, cada uma delas em municípios diferentes.

13. Algumas exceções são, geralmente, relacionadas à comercialização internacional de produtos corpóreos decorrentes da prestação de serviços. Exemplo: obras de arte.

14. Por exterior entende-se, geralmente, o país estrangeiro.

Por outro lado, além do fluxo físico de bens, exportações e importações representam, regra geral, as transações financeiras e comerciais de um determinado país, que, quando realiza importação, gasta suas divisas, e exportando aumenta suas reservas cambiais. É do saldo entre exportações e importações que advém o balanço positivo ou negativo de divisas¹⁵.

Nesse sentido, importação e exportação são termos intimamente ligados à liquidação financeira entre duas partes contratantes, uma pessoa nacional e outra estrangeira, e que, por muitos anos, sempre foram associados ao fluxo internacional de bens corpóreos.

Considerando a crescente parcela de recursos gerados pelo setor de prestação de serviços, a vinculação do conceito de exportação e importação a determinado bem corpóreo vendido para ou adquirido de país estrangeiro¹⁶ não nos serve há décadas. Com efeito, também os serviços geram riqueza cambiária ao Brasil, ou representam gastos dessas reservas, sendo passíveis, portanto, de exportação ou importação.

A transposição dos conceitos de importação e exportação para o segmento de prestação de serviços, contudo, pode gerar certo grau de desconforto. Continuemos a análise.

Ora, não há fronteira física definida numa prestação de serviços¹⁷. Ao contrário da exportação ou importação de um bem corpóreo, uma exportação ou importação de serviços não goza da facilidade de se rastrear o percurso ou trajeto do que se importa ou exporta.

Existem serviços prestados no Brasil por estrangeiros, por encomenda de residentes brasileiros. Em contrapartida, brasileiros cá residentes podem realizar serviços fora do país a pedido de outros brasileiros. Podem, ainda, estrangeiros, contraírem obrigação de fazer junto a outros estrangeiros, cuja obra seja materializável dentro dos limites fronteiriços nacionais.

A estreita, inquestionável, e até indissociável relação existente entre exportações e importações e suas respectivas liquidações financeiras nos dá o necessário auxílio na determinação da ocorrência de uma exportação ou importação de serviços. Regra geral, o fluxo internacional de capitais¹⁸ determinará a ocorrência de uma exportação ou de uma importação de serviços.

15. Entenda-se por "divisas", de maneira objetiva, a quantidade de moeda estrangeira conversível em estoque.

16. E a conseqüente transposição de fronteira nacional, passando por entreposto aduaneiro.

17. Não será tratada, nessa abordagem, a diferença entre obrigações de dar e de fazer, considerado esse conhecimento prévio como indispensável pano de fundo do presente estudo.

18. Vide nota 19.

Se, por exemplo, uma empresa brasileira recebe divisas¹⁹ em decorrência da prestação de serviços a uma empresa estrangeira, houve exportação de serviço, independentemente do local onde a execução desse serviço ocorreu. A recíproca também será verdadeira, quando estaremos, então, diante de uma importação de serviços.

Essa conceituação em razão do fluxo financeiro encontra amparo no próprio conceito de serviço^{20 21}. Quando uma pessoa (tomador) contrata outra (prestador) para a realização de um determinado serviço, estabelecendo para tanto uma remuneração, pode-se afirmar que esse tomador de serviço, quando realiza o pagamento ao prestador, o faz pela percepção de uma utilidade qualquer, geralmente prevista em contrato, e nem sempre dependente do local da realização física do serviço ou obra²².

Uma vez conceituadas importação e exportação de serviços, voltemos à Lei Complementar no 116/03 propriamente dita, quando, aparentemente, pretendeu tributar as importações de serviços.

O iss nas Importações de Serviços

O dispositivo legal que aparenta impor exigência de ISS nas importações de serviços é o parágrafo primeiro do artigo primeiro da LC 116/03. Vejamos:

19. Apesar de nos referirmos ao termo divisa, que é geralmente aplicado para transações em moeda estrangeira, entendemos que operações liquidadas em moeda nacional também podem configurar importação ou exportação de serviços. Assim, importação ou exportação de serviços ocorrerá sempre que contratante estiver situado em território nacional e contratado em país estrangeiro, ou o contrário.

20. De Plácido e Silva: "Do latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o estado de que é servo, encontrando-se no dever de servir, ou de trabalhar para o amo. Extensivamente, porém, a expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado..."

21. O termo serviço é tradicionalmente empregado com diferença em relação ao trabalho sob vínculo empregatício. Adotamos essa distinção.

22. Alguns exemplos podem ilustrar situações bastante interessantes, como segue:

Um brasileiro domiciliado em Curitiba contrata um norte-americano domiciliado em Miami para realizar a limpeza de determinada instalação predial localizada também em Curitiba, onde reside terceira pessoa. Nesse caso, muito embora a realização física do serviço ocorra no mesmo município do tomador, pode-se afirmar ter havido importação. No mesmo sentido, ainda que o prédio estive situado em Boston, importação de serviço haveria, já que o tomador de Curitiba paga ao prestador norte-americano pela limpeza contratada. Se, entretanto, haveria incidência de ISS nos dois casos, veremos nas conclusões deste estudo. Em situação diferente um Chileno contrata, e paga, um brasileiro, residente em São Paulo, para realizar a limpeza de um determinado apartamento, habitado por outro brasileiro, e também situado em São Paulo – pode-se afirmar, em princípio, ter havido uma exportação de serviços. Nessa hipótese, não se pode afirmar que o local onde será realizada a limpeza será determinante para evidenciar ter havido uma exportação de serviços. Com efeito, embora limpando um apartamento no Brasil, o prestador brasileiro efetivamente exportou seu serviço. O mesmo não ocorreria caso o contratante do brasileiro fosse o também cá residente morador do apartamento. Em quais situações não incidiria o ISS, também devemos aguardar as conclusões.

“Art. 1º

(...)

Parágrafo 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

Uma análise menos cautelosa do dispositivo legal acima poderia conduzir à conclusão de que o legislador pretendeu, de fato, instituir ISS nas importações de serviços.

Não é essa a conclusão mais adequada. A autoridade municipal, como já vimos, não tem poder para tributar prestações de serviço que não tenham ocorrido dentro de sua jurisdição territorial, em razão do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, além da limitação territorial à competência tributária municipal. O serviço será sempre tributado no local²³ em que for prestado, sendo este considerado, nos termos da própria LC 116/03, como o local do estabelecimento prestador²⁴, do domicílio do prestador²⁵, ou da realização física das atividades que o caracterizam²⁶.

Sendo assim, de plano, pode-se descartar a possibilidade jurídica de tributação de importações de serviços cuja realização se dê integralmente fora do País. Duas são as principais razões: (i) O ISS é tributo sobre prestação de serviços, e não sobre importações de serviços; e (ii) Da conjugação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS com a limitação geográfica da competência constitucional municipal tributária, infere-se impossível, pelo menos sob o prisma jurídico, a tributação de serviços realizados fora da jurisdição territorial municipal.

Isto posto, advém a questão sobre quais seriam os serviços contratados junto a prestadores estrangeiros passíveis de tributação pelo ISS por municípios brasileiros. Passemos às duas hipóteses previstas no mencionado parágrafo primeiro do artigo primeiro da LC 116/03.

“Serviço proveniente do exterior”

Duas são as possíveis inteligências dessa expressão.

.....
23. O Superior Tribunal de Justiça proferiu algumas decisões sobre o local da prestação dos serviços e sobre o município competente para arrecadar ISS sobre a prestação de determinados serviços. Essas decisões não serão comentadas pelo fato de que não influem diretamente nas conclusões alcançadas, que tratam em tese do assunto. Todavia, na análise do caso em concreto, não se deve deixar de lado tais julgados, por tratarem de assunto estreitamente relacionado ao tema.

24. Regra geral.

25. Na ausência de estabelecimento.

26. Exceções contidas no artigo 3º. Incisos de I a XXII, cuja análise deve ser feita caso a caso

Na primeira, parte-se do princípio que a proveniência de um serviço pode ser determinada apenas pelo fluxo financeiro inerente à prestação de serviços. Nesse caso, se um brasileiro remunera um estrangeiro pela realização de um serviço, é porque entende necessário esse serviço e válido o sacrifício financeiro. A utilidade do serviço é colhida por esse brasileiro em razão de um *facere* por parte do estrangeiro e, por isso, é razoável entender uma relação de proveniência entre *exterior e Brasil*, cristalizada pelo pagamento do determinado serviço. Não nos parece adequado supor correta essa interpretação, posto que dela decorria a tributação de serviços realizados fora das fronteiras municipais.

A segunda forma de entender a proveniência do serviço seria a que entendemos como mais completa. Além do sacrifício financeiro junto a um prestador estrangeiro, fator necessário ao conceito como um todo, será determinante que o local de realização deste serviço esteja situado dentro dos limites fronteiriços do município que realiza o esforço de arrecadar.

Ainda, é de se estressar que o raciocínio retro tem validade jurídica para aqueles serviços cujo local da prestação considera-se ocorrido no local de sua efetiva realização²⁷, já que os serviços que se reputam ocorridos no local do estabelecimento do prestador ou seu domicílio estariam sendo prestados fora da jurisdição territorial municipal^{28 29}.

Assim interpretando a norma, consegue-se entendê-la válida sem violação da territorialidade e sem afrontar o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

"Serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior"

A exemplo do tópico anterior, vê-se nessa parte do texto legal a clara intenção do legislador de tributar serviços cuja prestação seja realizada em território brasileiro. Claro, pois se assim não fosse, não haveria razão para se referir a prestação iniciada no exterior. Explique-se: Se a primeira parte do parágrafo único - serviços provenientes do exterior - quisesse alcançar qualquer serviço importado, não haveria motivo para a segunda parte - serviços cuja prestação se tenha iniciado no exterior - já que estes últimos estariam abarcados dentro do conceito dos primeiros, transformando em letra morta essa última disposição.

27. Vide Nota 26.

28. O legislador, na própria LC 116/03, lança mão de ficção para supor prestados determinados serviços no local do estabelecimento do prestador ou seu domicílio, conforme artigo 3º, caput.

29. Uma última questão resta: Naqueles serviços cujo local da prestação é o local do estabelecimento (e não o domicílio), poderia o município lançar mão da previsão do artigo 4º? Em fazendo isso, o município poderia dizer que um serviço prestado por um estrangeiro, no Brasil, seria tributado pelo município brasileiro, ainda que não estivesse elencado nas exceções dos incisos I a XXII do artigo 3º, pelo fato de caracterizar uma prestação temporária de serviços, que, nos moldes do artigo 4º, seria um local de estabelecimento prestador. Preferimos deixar essa questão para ser avaliada apenas e se diante de um caso em concreto.

Um princípio na interpretação de leis não tem sido muito respeitado, ultimamente: entre duas linhas de interpretação deve-se escolher aquela que mostre significado à norma como um todo, e não aquela que pressuponha erro do legislador ou sua torpeza.

Assim, serviços cuja prestação se tenha iniciado fora do Brasil poderiam ser tributados sempre que parte de sua realização ocorra em território nacional, porem, entendemos, com ressalvas.

Tomemos como exemplo os serviços previstos no item 11.02 da lista anexa - vigilância de bens. Caso um estrangeiro seja contratado por um brasileiro para a prestação de vigilância de uma obra de arte que virá de Berlim para a cidade do Rio de Janeiro, não se pode negar que a prestação desse serviço terá início em Berlim e término no Brasil.

Em princípio esse serviço poderia ser tributado no Brasil, pelo município do Rio de Janeiro, desde que respeitada uma proporcionalidade. Ora, no mínimo o princípio da capacidade contributiva poderia ser oposto contra a tentativa de tributar 100% do serviço como se Guanabara fosse. Como parte do serviço ocorreu fora do território do município, essa parcela não poderia ser tributada pelo Rio de Janeiro.

Ocorre que a LC 116/03 não trouxe previsão quanto a tal proporcionalidade. Mais que isso, poder-se-ia alegar que em decorrência de uma contratação única do serviço - e não fracionada por distâncias geográficas, por exemplo - não seria possível exigir o ISS sobre qualquer parte do preço do serviço. Há, portanto, flancos vulneráveis de questionamento do dispositivo sob análise. Preferimos, contudo, entender a proporcionalidade financeira como forma de conformar a tributação almejada pelo legislador ao princípio da capacidade contributiva. Para tanto, o legislador deverá atuar inserindo disposição a esse respeito, sob pena de ver anulado judicialmente essa hipótese de tributação.

Responsável pelo pagamento do ISS

Para encerrar nossos comentários a respeito da tributação de determinadas exportações de serviços, cabe ressaltar que, nesses casos, o responsável pelo recolhimento do tributo aos cofres municipais será o tomador do serviço. Confira-se:

“Art. 6o - (...)

(...)

Parágrafo 2º - Sem prejuízo do disposto no caput e no parágrafo 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;”

Assim sendo, o ISS incidente sobre um serviço contratado por um brasileiro a um estrangeiro, e cuja prestação se dê em município brasileiro, total ou parcialmente³⁰, será devido pelo contratante brasileiro - tomador do serviço³¹.

O ISS nas Exportações de Serviços

A base legal da não incidência de ISS nas exportações de serviços é o artigo 2º inciso I. Vejamos:

*“Art. 2º - O imposto não incide sobre:
I - as exportações de serviços para o exterior do País;
(...)”*

Da leitura do inciso I do artigo 2º não podem surgir maiores dúvidas. A regra geral eleita pelo legislador para as exportações de serviços é a não incidência de ISS. Nesse sentido, basta que um prestador brasileiro receba remuneração³² pelos seus préstimos de um estrangeiro, para que reste configurada a exportação de seus serviços, e para que não seja devido ISS sobre o respectivo preço cobrado.

Como vimos anteriormente, o que deve configurar uma exportação de serviços é o fluxo internacional de numerário, onde o pagador é estrangeiro e o receptor é um prestador de serviços brasileiro.

Essa previsão legal de desoneração das exportações de serviços vem em consonância com a política nacional de incentivo às exportações em geral. Além disso, encontra supedâneo constitucional expresso no artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, senão vejamos:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza (...)
(...)”*

30. Já comentamos que a cobrança de ISS sobre os serviços realizados parcialmente em território nacional carece de previsão legal, posto que, da maneira exposta pelo legislador, haveria ofensa ao princípio da capacidade contributiva e proporcionalidade tributária.

31. O ISS retido na fonte tem sido utilizado pelos municípios ao arrepio da lei e, por vezes, da moral. Logo, não podemos afirmar que municípios não tentarão, mediante previsões de hipóteses de retenção, tributar serviços cuja prestação tenha ocorrido fora de seus territórios.

32. A LC 116/03 não estabeleceu restrição quanto à moeda de pagamento da exportação sobre a qual não incide o ISS. Assim sendo, e em princípio, uma autoridade municipal não poderá exigir ISS sobre exportações de serviços liquidadas em moeda nacional. A guisa de exemplo: A legislação do PIS e da COFINS contém restrição nesse sentido, sendo que, para fins dessas duas contribuições, somente as exportações recebidas em moeda estrangeira conversível é que não sofrerão as respectivas tributações.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

(...)"

Assim sendo, enquanto regra geral, a não incidência de ISS nas exportações de serviços não deve causar maiores desconfortos.

Contudo, enquanto norma que desonera uma determinada transação, benéfica, aliás, ao desenvolvimento nacional, o artigo 2º carrega consigo o que, se mal utilizado, pode ser o germe de sua própria destruição.

A norma antielisiva

Como forma de coibir abusos por parte dos contribuintes em geral, o legislador houve por bem inserir o que entendemos ser uma norma antielisiva, de modo a tentar assegurar que somente aqueles serviços que, uma vez prestados por brasileiros, efetivamente rendam utilidades a estrangeiros é que sejam excluídos da incidência do ISS. Acontece que a redação empregada dificilmente poderia ser mais infeliz. Examinemos o conteúdo do parágrafo único do artigo 2º:

“Parágrafo único - Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”

Lendo atentamente o dispositivo acima, conclui-se possível interpretá-lo em dois sentidos quase opostos.

Os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, poderiam ser todos e quaisquer serviços cujo esforço físico de realização fosse realizado em território nacional. Exemplo disso seria o caso do prestador brasileiro que, a pedido de um chileno, realize a limpeza de um apartamento (de propriedade do tomador chileno) onde resida um inquilino também um brasileiro. Nesse caso, o serviço de limpeza do apartamento seria desenvolvido integralmente no Brasil. Entretanto, não se poderia afirmar que o resultado desse serviço se verificou também no País, o que faz dessa linha interpretativa a que não nos filiamos.

Como se sabe, o resultado de um serviço é a satisfação do tomador (contratante). Se o tomador realiza o pagamento por uma prestação é porque a ele, e somente a ele, interessa que o contratado realize tal préstimo.

No exemplo do apartamento brasileiro do proprietário chileno, poderia ser que no contrato de aluguel entre ele e seu inquilino houvesse cláusula condicionando a permanência do locatário no imóvel à limpeza assim contratada. Considerando esse

cenário, seria perfeitamente aceitável que o chileno, caso não realizasse a limpeza, perdesse o resultado da locação, e, portanto, poder-se-ia admitir que o resultado da limpeza de seu apartamento, situado no Brasil e habitado por um terceiro, também brasileiro, foi colhido pelo locador, no caso, o contratante residente no Chile³³.

Outra forma válida de interpretação, em nosso julgamento a mais adequada, é que o parágrafo único do artigo 2º seria uma norma antielisiva.

Com efeito, seu objetivo não pode ser outro, senão evitar que prestadores ou tomadores de serviço brasileiros interponham, com intenções elisivas, pessoas no exterior para que, realizando o pagamento dos serviços a partir de fonte situada fora do Brasil, pudessem pleitear o não pagamento do ISS.

Encerrando esta breve abordagem da não incidência de ISS nas exportações de serviços, passaremos às conclusões do presente estudo, como um todo.

Conclusões

- i. A LC 116/03, de fato, inovou o ordenamento legal então vigente quando trouxe previsões de tributação pelo ISS de determinados tipos de importação de serviços, e de não incidência do tributo nas exportações de serviços;
- ii. O conceito de importação e exportação de serviços, norteado pelo fluxo financeiro internacional, ainda que devidamente escorado em obrigação contratualmente instituída, aparentemente, gera certo grau de desconforto, principalmente quando os serviços são física e integralmente realizados dentro do território nacional. No entanto, partindo-se da premissa que a satisfação do tomador-contratante é o elemento que determina e origina o pagamento - sempre com lastro jurídico, lembre-se, e não o mero evento de desembolso de caixa - realizado ao prestador, parece mais plausível que, efetivamente, seja este evento a determinar uma exportação ou importação de serviços;
- iii. Os municípios podem exigir ISS sempre que observada a limitação geográfica da sua competência tributária, e sempre que respeitado o aspecto espacial da hipótese de incidência desse tributo;
- iv. Em consequência, o ISS incidirá nos serviços prestados dentro dos limites territoriais do município que o estiver arrecadando;
- v. A depender do tipo de serviço, considerar-se-á prestado o serviço no local do estabelecimento prestador, no do domicílio do prestador, ou no local da realização do esforço físico, por assim dizer, para sua prestação, exatamente nos moldes da LC 116/03;
- vi. O artigo primeiro, parágrafo primeiro da LC 116/03, instituiu a tributação pelo ISS das importações de serviço cuja realização ocorra em município brasileiro, e que, cumulativamente, o local da realização seja o fator determinante para permitir a tributação por aquele determinado município (exceções do artigo 3º - incisos de I a XXII);

- vii. A incidência do ISS nos serviços importados cuja realização ocorra apenas parcialmente no Brasil careceria de previsão legal de proporcionalidade, cuja instituição deveria ser cuidadosamente avaliada sob a ótica jurídica para sua validade;
- viii. Naqueles serviços importados cuja incidência de ISS seja autorizada juridicamente, o responsável pelo recolhimento do ISS correspondente será o tomador do serviço, assim entendido o contratante e, no mais das vezes, pagador dos prêmios contratados;
- ix. Sobre as exportações de serviços não há incidência de ISS, conforme reza o artigo 2º inciso I da LC 116/03;
- x. A moeda de liquidação das exportações de serviços não é relevante para a validade da não incidência instituída, ao contrário de outros tributos;
- xi. O parágrafo único do artigo 2º é norma antielisiva, que visa coibir práticas como a de interposição de contratantes ou pagadores de serviço em países estrangeiros, de sorte a alcançar uma não incidência que, de outra forma, não seria cabível;
- xii. Serviços que sejam legitimamente prestados a estrangeiros, ainda que prestados no Brasil, também não podem sofrer a tributação de ISS, por força da não incidência.

Por fim, reiteramos que, devido à novidade dos temas abordados, deverão os contribuintes que realizem importação e exportação de serviços manter constante acompanhamento da matéria, planejando cautelosamente suas operações, de modo a colher os efeitos tributários adequados a cada tipo de prestação realizada.

Aspectos Tributários e Contábeis da Prestação de Serviços por Consórcios

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

PAULA CERQUERA BONANNO

O presente texto tem como intuito a análise de aspectos tributários federais e previdenciários da prestação de serviços por consórcio de empresas, sobretudo a ausência de existência de personalidade jurídica, o problema de retenções a apurações de tributos e até mesmo alguns aspectos contábeis.

I. Do Consórcio de Sociedades

Convém esclarecer que o consórcio, aqui entendido como associação de empresas para a execução de determinado empreendimento, não possui, segundo acima afirmado, personalidade jurídica.

Dentre os conceitos oferecidos pela doutrina, Modesto Carvalhosa define o consórcio de sociedades como sendo *“uma comunhão de interesses e de atividades que atende a específicos objetivos empresarias, que se originam nas sociedades consorciadas e delas se destacam. Estas procuram um fim comum específico, que é retirado dos fins gerais de cada uma delas.”*¹

Os consórcios, de acordo com seus objetivos, poderão ser classificados em operacionais ou instrumentais. Serão considerados operacionais quando objetivarem a somatória de aptidões e recursos para a realização de determinado empreendimento comum; serão instrumentais quando visarem a contratar com terceiros a execução de determinado serviço, concessão ou obra.

Em razão de sua ampla adoção na consecução de empreendimentos que ultrapassam a capacidade empresarial de cada sociedade isolada, a Lei no 6.404/76 (Lei das S/A) procurou regular os consórcios de sociedades dispondo que:

“Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste capítulo.

§ 1o. O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2o. A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados com as outras contratantes e pagos na forma prevista no contrato de consórcio” (grifo nosso).

Como se pode notar, um dos traços mais marcantes no consórcio é a inexistência de personalidade jurídica que, por conta de seu próprio objetivo – consecução de determinado empreendimento ou contratação com terceiro – possui existência efêmera, encerrando-se normalmente com o término de sua finalidade.

1. Carvalhosa, Modesto. “Comentários à Lei de Sociedades Anônimas”. São Paulo: Saraiva, 1998.

II. Da Constituição de Consórcios

A Lei das Sociedades Anônimas, juntamente com a Instrução Normativa DNRC (Diretor do Departamento Nacional do Registro do Comércio) no 74, de 28 dezembro de 1998, disciplinou a constituição dos consórcios, elencando os requisitos mínimos do contrato. Vejamos:

“Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

I - a designação do consórcio, se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único - O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.”

Como visto, a lei societária determina as cláusulas mínimas e imprescindíveis para a validade e eficácia do contrato associativo de consórcio. É certo que a imposição de tais requisitos não impede, por assim dizer, a existência de outras cláusulas que as partes julgarem necessárias.

III. Dos Aspectos Tributários

A primeira manifestação da Secretaria da Receita Federal sobre o assunto ocorreu a partir do PN CST no 05/76 (Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação), segundo o qual cada consorciada deve apropriar individualmente suas receitas e despesas para fins de apuração do lucro tributável.

No mesmo sentido caminhou o ADN CST no 21/84 (Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação), cujo inteiro teor transcrevemos abaixo:

“1 - o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei no 6.404/76) o mesmo regime tributário a que

estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;

2 – para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento;

3 – o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios a que se refere o item 1 será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação contratada e observado o disposto no artigo 79 do Decreto-lei no 2.072, de 10.12.83” (grifo nosso).

Pela leitura do dispositivo destacado, resta claro que cada consorciada deverá reconhecer, individualmente e segundo a proporção que lhe couber, os rendimentos advindos das atividades do consórcio. Por conseguinte, depreende-se que o consórcio de sociedades não está obrigado à apuração do lucro tributável, tampouco à apresentação da declaração de rendimentos.

Especialmente no que se refere aos consórcios celebrados com a previsão da consorciada administradora, a Receita Federal orienta que as operações relativas ao consórcio, além de reconhecidas individualmente na contabilidade de cada parte consorciada, sejam também escrituradas destacadamente na contabilidade da administradora. Vejamos a ementa da decisão emitida em processo de consulta:

“Escrituração: A apuração de resultado de consórcios de empresas deverá ser realizada através de escrituração destacada na contabilidade da administradora, podendo ser utilizados livros auxiliares devidamente registrados com essa finalidade. As transferências de bens e valores, bem como o resultado do consórcio, pertencente individualmente a cada um dos consorciados, poderão ser registradas resumidamente em suas contabilidades. Os livros auxiliares utilizados para registro individualizado das operações do consórcio e os documentos que permitam sua perfeita verificação deverão ser mantidos em poder da administradora, respeitados os prazos de decadência e prescrição estabelecidos pela legislação reguladora da espécie” (Solução de Consulta no 689/97 - 6a Região Fiscal) (grifo nosso).

De outra parte e no que concerne ao rateio do imposto de renda retido na fonte, a disposição contida no item 03 do ADN CST no 21/84² apenas tem cabimento para os casos em que a fatura comercial foi emitida em nome do consórcio e não em

2. "3 – o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios a que se refere o item 1 será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação contratada e observado o disposto no artigo 79 do Decreto-lei no 2.072, de 10.12.83".

nome de cada sociedade consorciada. Por isso, ainda que de forma implícita, é possível inferir que o consórcio de sociedades está autorizado também a faturar em seu nome.

Ainda sobre a questão da fatura comercial, cumpre-nos alertar que não se trata de questão pacífica, pois a Receita Federal, na decisão de consulta no 158 (DOU 19.07.2000) da 8ª Região Fiscal, definiu que cabe a cada empresa consorciada a emissão de Nota Fiscal ou Fatura, de acordo com a participação que detém no empreendimento, sendo irrelevante, para esse fim, o fato do consórcio estar obrigado a ter inscrição própria no CNPJ.

Apesar de entendermos que a emissão de fatura única em nome do consórcio está autorizada, segundo as disposições contidas no ADN CST no 21/84, não podemos negar que falta um posicionamento objetivo e claro da Receita Federal quanto ao assunto.

Por outro lado, no que tange às contribuições ao PIS e COFINS, o Fisco Federal encerrou qualquer discussão sobre o tema quando emitiu a Solução de Divergência no 06, de 23 de maio de 2003, cuja ementa consignamos abaixo:

“As empresas consorciadas, na forma da Lei n.º 6.404, de 1976, são contribuintes do PIS/PASEP, proporcionalmente à sua participação no consórcio, devendo recolher a contribuição em seus respectivos nomes e CNPJ” (grifo nosso).

Dessa forma, e de acordo com a decisão da Receita Federal, sugerimos o mesmo procedimento individualizado aplicável para a apuração do imposto de renda e da contribuição social, qual seja, cada parte integrante do consórcio deve reconhecer em sua contabilidade, proporcionalmente a sua participação, os rendimentos decorrentes das atividades comuns, recolhendo, em seus respectivos nomes e CNPJ, as contribuições ao PIS e COFINS.

IV. Aspectos Previdenciários (Contribuição Patronal)

Os casos mais comuns de constituição de consórcio são de empresas para empreitada de construção civil e de pessoas físicas para administrarem trabalhadores rurais (consórcio simplificado de empregador rural).

Em ambos os casos, o registro no INSS (para figurar como sujeito passivo de obrigações tributárias decorrentes de relação de trabalho) não é feito diretamente pelo consórcio enquanto tal.

No primeiro caso, na abertura de matrículas para os canteiros de obra (CEI – cadastro específico de INSS) pelo consórcio, a matrícula é feita pela empresa líder e fica em nome e vinculada a todos os CNPJ's das empresas do consórcio.

Veja-se o que dispõe a Instrução Normativa no 3/2005 da Secretaria da Receita Previdenciária:

“Art. 19. A inscrição ou a matrícula serão efetuadas, conforme o caso:

(...)

III - no Cadastro Específico do INSS (CEI), no prazo de trinta dias contados do início de suas atividades, para a empresa e equiparado, quando for o caso, e obra de construção civil, sendo responsável pela matrícula:

(...)

e) a empresa líder, na contratação de obra de construção civil a ser realizada por consórcio mediante empreitada total de obra de construção civil;

(...)

g) o consórcio simplificado de produtores rurais, conforme definido no inciso XIX do art. 240”³

(...)

No caso de consórcio simplificado de empregadores rurais, a inscrição/matricula do INSS é feita em nome da pessoa física que recebeu os poderes para contratar e administrar/gerir os empregados. Veja-se o disposto no Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social):

“Art. 200-A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores rurais, na condição de empregados, para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos. (Artigo acrescentado pelo Decreto no 4.032, de 26/11/2001)

§ 1º O documento de que trata o caput deverá conter a identificação de cada produtor, seu endereço pessoal e o de sua propriedade rural, bem como o respectivo registro no Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária ou informações relativas à parceria, arrendamento ou equivalente e à matrícula no INSS de cada um dos produtores rurais. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto no 4.032, de 26/11/2001)

§ 2º O consórcio deverá ser matriculado no INSS, na forma por este estabelecida, em nome do empregador a quem hajam sido outorgados os mencionados poderes (Parágrafo acrescentado pelo Decreto no 4.032, de 26/11/2001)”

Portanto, toda vez que um consórcio se responsabiliza pelas contribuições previdenciárias de trabalhadores envolvidos na prestação, o faz vinculando os CNPJ's das pessoas que o constituem, e não como entidade autônoma.

3. Tratando do contrato de empreitada total de obra a ser realizada por empresas em consórcio (nos termos do art. 413, §1º da IN 3/2005), ver o art. 29 da IN 3/2005.

A única previsão de matrícula no INSS de consórcio de pessoas jurídicas (excetuando o simplificado de empregador rural) é para abrir CEI (canteiro de obras).

Entretanto, tendo em vista a possibilidade de inscrição e obtenção de CNPJ, a legislação previdenciária prevê que o INSS pode abrir matrícula automaticamente após a obtenção do CNPJ por uma sociedade.

Dessa forma, não duvidamos que, na prática, um consórcio poderá obter matrículas e atuar como se empresa fosse, ou seja, como uma sociedade de fato (com contratação de empregados, inclusive).

Mas nosso interesse maior, nesse artigo, recai sobre os contratos de empreitada total com a participação de consórcios. A empreitada é a execução de tarefa, obra ou serviço, contratualmente estabelecida, realizada nas dependências da contratante, da contratada ou nas de terceiros, tendo como objetivo um fim específico ou um resultado pretendido, com ou sem fornecimento de material ou de equipamentos.

Uma das contribuições sociais que financiam a seguridade social é a contribuição incidente sobre as remunerações aos trabalhadores e demais pessoas físicas (art. 195 da Constituição Federal de 1988, regulado pela Lei 8.212/1991).

No caso que nos interessa, relacionado à contratação ou alocação de empregados para realizar uma empreitada, o empregador deve recolher a contribuição patronal ao INSS, incidente sobre os valores pagos aos empregados.

Nas situações envolvendo cessão de mão-de-obra e empreitadas, havia a previsão de legal (art. 31 da Lei 8.212/1991) de que as empresas tomadoras de serviços de outras pessoas jurídicas eram responsáveis solidárias por eventuais débitos da empresa contratada com relação à contribuição previdenciária patronal.

Como se sabe, a partir de fevereiro de 1999, a Lei n.0 9.711/98 alterou a redação do artigo 31 da Lei 8.212/91, prevendo não mais a responsabilidade tributária nos casos de cessão de mão-de-obra, mas a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura/recibo apresentado pelo prestador de serviços:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no §5o do artigo 33.

§ 1o. O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando

do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.”

No presente estudo, voltado a empreitadas de construção civil por meio de consórcios, vale lembrar que, segundo a IN 3/2005, (art. 413) considera-se como obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo XII da IN 03/2005⁴;

As empreitadas de construção civil estão incluídas na lista do INSS (art. 145 da IN 03/2005) que prevê a obrigatoriedade de retenção sobre os valores apontados na nota fiscal.

“Art. 145. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

(...)

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;”

Nos caso de empreitada de construção civil realizada por empresas em consórcio, a sistemática mais comum de controle de retenção das contribuições patronais previdenciárias é cada parte ter seus próprios funcionários e realizar o faturamento de sua parte do projeto.

Dessa forma, cada empresa componente do consórcio ficaria responsável pela sua parte do contrato, administrando as retenções sofridas, ou seja: deduzindo da base de cálculo da retenção o fornecimento de bens (art. 149 e ss. da IN 3/2005), deduzindo os valores repassados a subempreiteiras (art. 155 da IN 3/2005) e contrapondo o valor retido com os valores devidos na folha de salários de seus empregados alocados na obra e usando o restante do crédito com a folha de pagamentos dos funcionários da administração do estabelecimento responsável pelo faturamento (art. 203, § 8o da IN 3/2005).

4. Não convém ao nosso texto aprofundar esse tema, mas há uma distinção entre obra de construção civil e serviço de construção civil. No primeiro caso, a legislação (Lei 8.212/1991 e o Decreto 3.048/1998) determina que não haja retenção, e sim o regime de solidariedade. Isso quando se tratar de empreitada total. Vale lembrar, contudo, que é a IN 3/2005 que determina o que é obra e o que é serviço (Anexo XIII), e alguns caso de empreitada total que serão considerados como parcial. Além disso, vale assinalar que a IN 3/2005 transformou em uma faculdade do tomador da empreitada de obra de construção civil ficar no regime de solidariedade ou exercer a faculdade de realizar a retenção. Em outros termos, na IN a obrigatoriedade de adoção do regime de solidariedade transforma-se em faculdade, podendo haver a retenção por parte do tomador ou dono da obra.

Esse tipo de operação apresenta o mesmo inconveniente de outras tantas operações que sofrem retenção sobre a fatura, qual seja, as grandezas são diferentes (*valor da fatura X salário dos empregados*), de forma que distorções sempre ocorrem, sobretudo quanto maior for a responsabilidade técnica e o valor do negócio.

Mas ainda assim, sobretudo em virtude da possibilidade de aproveitar o saldo da compensação dos funcionários alocados no CEI (canteiro da obra) com os funcionários do setor administrativo, a situação fica mais fácil de gerenciar.

Assim, cada empresa componente do consórcio administraria seu saldo de retenção sofrida com os valores devidos por ela no pagamento de seus funcionários (do canteiro e da administração do estabelecimento que responsável pelo faturamento da obra, nos termos do art. 203, §8o da IN 3/2005).

O grande problema aparece quando, por diversas razões gerenciais: (i) ou o consórcio resolve faturar com notas do próprio consórcio; (ii) ou as empresas resolvem contratar todos os funcionários a serem alocados na obra em uma única empresa (prevendo rateio de despesas).

Abaixo analisaremos as duas situações.

IV.1. Faturamento Realizado pelo Próprio Consórcio (Sociedade de Fato)

Na segunda situação, caso o consórcio opte em atuar como sociedade de fato, o que, juridicamente, discordamos, o consórcio deverá preencher todas as declarações ao INSS (GFIP, folhas de pagamento), à Receita Federal (DCTF, DIPJ, DIRF), possuir notas fiscais etc. Como, no entanto, juridicamente um consórcio não possui personalidade jurídica, acreditamos ser essa situação não muito segura, do ponto de vista formal (devido a ausência de previsão regulamentar).

Convém assinalar, por último, que na hipótese de adoção do modelo de sociedade de fato, o consórcio terá que faturar em nome dele, para que as retenções realizadas sobre seu faturamento (notadamente as do INSS) sejam compensadas com as contribuições devidas sobre a sua folha de pagamento.

Caso contrário, será o caso de se registrar os funcionários em uma(s) da(s) empresas do consórcio, o que será analisado a seguir.

IV.2. Do Faturamento dos Serviços e o Problema da Compensação dos Valores Retidos

Nesse caso, o problema é que o saldo (geralmente grande) da retenção fica em nome de uma única empresa, ou seja, a parte do faturamento dela que foi

retida é contraposta ao valor devido aos funcionários alocados (folha de salários) no canteiro de obra e o saldo é contraposto à folha de pagamentos do setor administrativo da empresa que registrou todos os funcionários.

Como se vê, as chances de absorver em uma única competência o valor retido passa a ser mais difícil, isso sem contar a questão da administração do rateio a ser repassado aos demais componentes do consórcio, o que envolverá não só as despesas com os funcionários contratados para o projeto, seus custos administrativos, como também uma forma de equalizar a situação financeira quanto às retenções.

Como a compensação dos valores retidos somente pode ser efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção (art. 31 da Lei 8.212/1001 e art. 203, § 6o, da IN 03/2005), sendo vedada a transferência para outros estabelecimentos/filiais, os faturamentos realizados pelas empresas componentes do consórcio impediriam o aproveitamento por parte delas, indistintamente (transferência) ou mesmo pelo consórcio.

Em outros termos: os valores retidos das empresas do consórcio não poderiam ser aproveitados como crédito pelo consórcio (no qual, muitas vezes, as empresas querem registrar seus os funcionários envolvidos na prestação de serviços):

“Art. 203. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, conforme previsto nos arts. 140 e 172, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

(...)

§6° A compensação do valor retido deverá ser feita no documento de arrecadação do estabelecimento da empresa que sofreu a retenção, sendo vedada a compensação em documento de arrecadação referente a outro estabelecimento.”

Dessa forma, quer nos parecer que a melhor solução, diante do quadro apresentado, ainda seria o registro dos funcionários de forma segregada, cada grupo de empregados dentro de uma das sociedades do consórcio.

Ainda assim, caso isso não ocorra, torna-se importante registrar os funcionários ao menos em uma das sociedades, de forma a permitir que os valores retidos no faturamento dessa sociedade sejam aproveitados como moeda de troca no pagamento das contribuições previdenciárias devidas ao INSS (campo 6 da GPS – ou seja, as contribuições patronais e as descontadas do empregado).

O problema que poderia aparecer seria o de ajuste dos gastos com empregados (caso eles sejam registrados em uma única empresa) e como seria o aproveitamento dos créditos retidos nas faturas da empresa que não cedeu funcionários.

No primeiro caso, o próprio contrato de formação do consórcio deve prever o ressarcimento das despesas entre as empresas componentes dele.

No segundo caso, a rigor, não deveria ocorrer retenção em serviços que não envolvem cessão de mão-de-obra (veja-se o caput do art. 145 da IN 03/2005, acima citado).

No entanto, convém lembrar que a ausência de cessão de mão-de-obra decorre muito mais de uma facilidade (registrar todos os funcionários envolvidos na prestação em uma única empresa) do que de uma real ausência de cessão.

Dessa forma, o contrato e a natureza do serviço poderão atestar a ocorrência de cessão de mão-de-obra na prestação.

A forma de se evitar que os valores retidos sobre a fatura da empresa do consórcio que não registrou nenhum funcionário sejam acumulados e não aproveitados está prevista no art. 160 da IN 03/2005, cumulada com o art. 203, §8º da IN 3/2005:

“Art. 160. A empresa contratada poderá consolidar, num único documento de arrecadação, por competência e por estabelecimento, as contribuições incidentes sobre a remuneração de todos os segurados envolvidos na prestação de serviços e dos segurados alocados no setor administrativo, compensando os valores retidos com as contribuições devidas à Previdência Social pelo estabelecimento.”

Em outros termos, a empresa sem funcionários envolvidos na prestação será obrigada a preencher uma GFIP negativa para o tomador, um documento atestando que a folha de pagamentos não possui registros.

Já os valores retidos sobre as faturas envolvendo o CEI da obra sem funcionário alocado serão compensados no recolhimento das contribuições (campo 6 da GPS) do estabelecimento responsável pelo faturamento.

Obviamente, essa operação não solucionará totalmente a situação, pois nem sempre o estabelecimento responsável pelo faturamento da obra possui muitos funcionários, o que poderá acarretar um saldo de valor a ser compensado nas competências posteriores.⁵

V. Aspectos Contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade, através do NBC T 10.20 (Normas Brasileiras de Contabilidade), emitiu algumas normas que regulam a contabilidade

5. Esse valor sofre a incidência de juros SELIC.

dos consórcios de sociedades. De maneira geral, o normativo orienta que a entidade consorciada nomeie um líder ou gerente como responsável pela escrituração contábil e guarda de documentos comprobatórios das operações. Indica, também, que são aplicáveis aos consórcios os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidades, bem como suas interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade.

A despeito da indicação pela manutenção de uma contabilidade individualizada para os consórcios, entendemos que as regras emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade não possuem força normativa a ponto de serem equiparadas àquelas emitidas pelo Poder Legislativo e pela Administração Federal, de modo que o procedimento não pode ser exigido como obrigação da entidade consorciada.

As opiniões técnicas apresentadas nos artigos
são de responsabilidade dos respectivos autores.

Cadernos de Direito Empresarial

As opiniões técnicas apresentadas nos artigos
são de responsabilidade dos respectivos autores.