

Abordando também o eSocial, a EFD-Reinf e a DCTFWeb.



GESTÃO, TRIBUTÁRIA

DE CONTRATOS E CONVÊNIOS

Retenções e encargos incidentes na contratação de pessoas físicas e jurídicas
(INSS, IRRF, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ISS)

Alexandre Marques Andrade Lemos



9^a
EDIÇÃO
2023



GESTÃO TRIBUTÁRIA

DE CONTRATOS E CONVÊNIOS

Retenções e encargos incidentes na contratação de pessoas físicas e jurídicas
(INSS, IRRF, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ISS)



9^a
EDIÇÃO
2023

© 2023 OPEN SOLUÇÕES TRIBUTÁRIAS LTDA.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida ou transmitida por qualquer forma e/ou quaisquer meios (eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia e gravação) ou arquivada em qualquer sistema ou banco de dados sem autorização expressa do Editor.

A violação dos direitos de autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.



www.opentreinamentos.com.br

Open Soluções Tributárias Ltda.

Ajustes e errata, acesse:
<http://www.opentreinamentos.com.br/errata-gtcc9.pdf>

Diretor e Editor Alexandre Marques
Diagramador e Designer Felipe Ferpa - Interatue

Rua Frederico Simões, 125, sala 401, Ed. Liz Empresarial
Caminho das Árvores • Salvador • Bahia • CEP 41820-774 • Tel.: 0800 888 1482

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

Lemos, Alexandre Marques Andrade
Gestão tributária de contratos e convênios /
Alexandre Marques Andrade Lemos. -- 9. ed. --
Salvador, BA : Open Soluções Tributárias, 2023.

Bibliografia.
ISBN 978-65-992152-5-4

1. Contratos empresariais 2. Convênios (Direito) -
Brasil 3. Direito tributário 4. Encargos I. Título.

23-175826

CDU-34:336.2:657.46(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário e contabilidade
34:336.2:657.46(81)

Eliane de Freitas Leite - Bibliotecária - CRB 8/8415

*Ao meu precioso
Senhor Jesus Cristo, autor
da minha vida; a quem mais
amo, quanto mais conheço.*

AGRADECIMENTOS

Assim como dedico esta obra a Deus, também agradeço a Ele por tudo que me concedeu até aqui, pondo em meu caminho as pessoas especiais que tanto colaboraram nesta conquista, a começar pela minha esposa e filhos, que dispensaram apoio incondicional ao projeto e em todo tempo me proporcionam um lar equilibrado e feliz.

Agradeço também a minha mãe, que com tanto sacrifício se dedicou à minha formação, sobretudo para transmitir a mim o que tinha de mais valioso: o conhecimento de Cristo. Ao meu irmão André, que ao longo da vida sempre esteve à frente, sendo muitas vezes exemplo e referencial para que eu pudesse seguir pelo caminho que ele já havia trilhado.

Também agradeço aos companheiros que ao longo da jornada profissional participaram de forma marcante da minha história e acabaram por se tornar amigos. A Eduardo Vaz, grande professor e incentivador, responsável pela minha primeira oportunidade no magistério e pela base de conhecimento contábil tão valiosa em minha carreira. A Jackson Barreto, estimado amigo e ex-sócio, a quem muito admiro como exímio profissional da área contábil. Ao professor e doutor, mas sobretudo amigo, Harrison Leite, por quem nutro especial admiração e de quem recebo incentivos constantes para prosseguir no estudo do direito

tributário. Ao amigo e parceiro de trabalho Jorge Haddad, esmerado estudioso da mesma área. Ao casal Sérgio e Donizete Carneiro, fundamentais na minha projeção como instrutor de cursos de capacitação profissional pelo Brasil. Aos demais parceiros que também confiaram em meu trabalho (Paulo Ribeiro, André Araújo, Luís Carlos da Fonseca *(in memoriam)*, Paulo Sérgio Gomes, Zenaide Carvalho, Omar Augusto Leite, José Carlos Nascimento, Francisco Ramos Mangieri, Lessyvaldo Dias, Itamar Lobo, Jorge Felipe Haddad Jr., Vagner Cunha, Marco Aurélio Lelis, Carlos Eduardo Maltez, Marcelo Matias, Davidson Felício, dentre outros).

Ao meu amigo e sócio João Damasceno *(in memoriam)*, que nos deixou precocemente, mas marcou a minha vida como uma importante referência no exercício da advocacia, repartindo sua experiência e me ensinando muito, deixando ainda um belo testemunho de fidelidade e sinceridade na sua caminhada com Deus.

Aos alunos de tantos cursos e treinamentos ministrados Brasil afora. Para mencionar apenas alguns dentre muitos que contribuíram com seus questionamentos, sugestões e colocações, cito os colaboradores da Chesf (Newdson Lourenço, Alexandre Borba, Ana Couceiro, George Vasconcelos, Alexandro Alencar, Adomiram Loureiro, dentre outros); do

Ministério Público - MG (Márcia Milhorato, Flávio Beltrão, Danilo Carvalho, Márcio Freire, dentre outros); do Tribunal de Justiça - MG (Ildefonso de Lemos Júnior, Evânia Coelho, Cintia Albuquerque, Adriano Mantuano de Souza, dentre outros); do Tribunal de Justiça - MT (Carmen Lúcia Salles, Joaneth Tráquimas, Elen Regina Radi, dentre outros); do TRT da 10ª Região (Rafael Bellinello, Francisco Alves, dentre outros); dos Correios (Emílio Moreira, Aparecido Santos, Elizangela Abreu, Clóvis Pires Júnior, Lana Fernandes, Najara dos Anjos, Ricardo Machado, dentre outros); do TJ-BA (Maurício de Oliveira e Silva, Vânia Moreira, Luciene Lemos, dentre outros); da Embrapa (Adélio Martins, Nicola Radica, Lusete Rocha, Silvania Fonseca, Eurípedes Júnior, Alan Augusto dos Reis, dentre outros); do Instituto Federal Baiano (Ana Paula Figueiredo, Leonardo Lapa, Greice Carneiro, Hugo Santos, dentre outros); do Instituto Federal de Brasília (Adriana Rodrigues, Elisângela Reis, Elizangela Jaines, Cícero Júnior, dentre outros); da CEMIG (Dinarte Camilo dos Santos, Camila de Melo Jorge, Márcia Rabelo, dentre outros); do TRE - ES (Lylian Nascimento Ramos, Marcos Ferreira, Fábio Ramos, dentre outros); do Banco do Nordeste do Brasil (Pedro Jorge Carvalho, Germana Monte e Silva, Augusto César Aleluia, dentre outros); da Conder (Roberto Marques); do FNDE (Dr. Gil Pinto, dentre outros); da Lorenge S.A. (Débora Madeira, Marcelo Cararetto, dentre outros); TCE-MG (Geraldo Paulino da Silva, Wilma Lana Oliveira, dentre outros); da Termonorte Energia (Lucinea Alfaia, Maria Celene dos Santos, Sandro Sales, dentre outros); da Caramuru Alimentos (Neide Benedito, Márcia Vieira, Nilza Alves, dentre outros); da Eletronorte (Dr. Eunilton de Oliveira Rios, Ivelyse Cantanhede, dentre outros); do TJ-RR (Marta Lopes, Patsy Jones, Valdira Silva, Manoel Martins Neto, dentre outros); do TRT da 5ª Região (Durval Padilha, Marcos Galdino, Cláudia Pinto, Lígia Soares, Luci Alcântara, dentre outros); da Universidade Estadual de Feira de Santana (Ana Patrícia Souza, Núria Rios, dentre outros); do SESC-ES (Márcio Freitas e Luciana Zangerolame); do TRE-BA (Márcio Rezende, Flávia Primo, Adriano Gallo, Iralva Nobre da Hora, Mônica Sampaio Lima, dentre outros); do SEBRAE Nacional e em diversos estados (Renato Soares, Paulo de Souza Andrade, Valdirene de Pádua, dentre outros); da CODESA (Fernanda de Sá Gonzaga, Rafael Teles Pego, Jessica Broetto Zambaldi, dentre outros); da CESAN (Adivalti Loureiro, Izaias Ferreira, dentre outros); da AGESPISA (Alexandre Coutinho, Francisco Fortes,

dentre outros); da Federação das Indústrias do Estado da Bahia - FIEB (Edleusa Lemos, Ivaneildes Santana, dentre outros); da FIETO (Geanny Pinheiro); do Tribunal Superior Eleitoral - TSE (Cátilla da Matta, José Roberto Lopes, dentre outros); da Eletronuclear (Vanessa Medeiros, dentre outros); do BNDES (Rafael Jordão, Camille Odorizzi, dentre outros); da Caixa Econômica Federal (Cátia Regina Coelho); da Construtora Barbosa Mello S/A (Luana Cordeiro), do DNIT (Ordecy Gossler, André Hernandez, dentre outros), da Sec. de Saúde de Palmas-TO (Antonio Tarcisio Alves), da Poupepex (Givanildo Abreu, Samara Furini, dentre outros), do MP-MT (Edna de Matos, Silvana Rodrigues, Davidson Sodrê, dentre outros), da CDHU (Angela Agostinelli dos Santos, Adão Vasconcelos, Silvio Vasconcellos, Floriza Sabbagh, dentre outros), do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (Priscila Ferreira Pinto, Carlos Eduardo dos Santos, dentre outros), do Ministério do Trabalho e Emprego (Antônia Gadelha, dentre outros), do TRT da 7ª Região (Ítalo Martins, Fabiano Sousa, dentre outros), do TCE-PR (Marcos Medri), além de tantos outros que indiretamente participaram de forma importante do resultado desta obra.

A todos os demais familiares e amigos, incluindo aí também os colaboradores que trabalham comigo ou já passaram por aqui (Gustavo Reis, Soraya Sá, Rosana Portugal, Angela Azevedo, Ana Rios, Marta Andrade, Marli Mendes, Eduardo Oliveira, Denise Castro, Daniel Brasil, Aline Fagundes, Bianca Dória, Matheus Costa, Luciana Amorim, Júlio Sales, Ítalo Costa, Gileard Teixeira, Arick Farias, Hillary Brasil, Gicélia Ferreira, Pedro Neves, Carine Fonseca, João Marcos de Souza, Luiz Felipe Brandão e Gabriel Benjamim), além de diversos parceiros de trabalho (Jean Beligardi, Nancy Azerêdo, Felipe Ferpa, dentre outros), que se fosse citar com justiça cada um teria que acrescentar um capítulo especial. Muito obrigado pelo amor de todos vocês!

Por fim, agradeço de forma especial a meu pai, Carlos, através de quem recebi direções que nortearam várias decisões importantes de minha vida, dentre as quais a de atuar profissionalmente na área contábil e depois jurídica. Não só por isso, mas pela importante contribuição na formação de meu caráter, sou grato a Deus pela sua vida, seu exemplo e pelo privilégio de ser acolhido como filho em seu coração.

PREFÁCIO

Quando fui convidado a prefaciar a presente obra, não hesitei em aceitar a dádiva pelas diversas razões a seguir descritas. Inicialmente, por se tratar de um tema árido, que me desafiava no dia a dia para a resolução de questões na seara tributária. Depois, pela relação de amizade e de admiração que nutro pelo autor, que me orgulha em me fazer partícipe na concretização de mais um dos seus projetos.

Para cumprir o desafio, optei por ser aluno do autor em um treinamento que trata do tema aqui relatado. Com o curso, comprovei ainda mais a complexidade do sistema tributário brasileiro e descobri que apenas alguém com muita acurácia poderia desvendar as matas cerradas da legislação tributária e produzir uma obra que desse leveza aos brasileiros no cumprimento das suas obrigações fiscais. E o autor, nesta obra, como em todas as demais publicações, consegue esta façanha.

A obra reflete a realidade que todos sabem sobre o direito tributário: ramo complexo, dotado de um emaranhado de normas que dificultam o “agir correto” do sujeito passivo tributário. Se, por um lado, o emaranhado de normas interessa ao alcance da igualdade, pois aspira a dispensar tratamentos desiguais às diversas situações díspares existentes, por outro, acaba por inserir inúmeros tratamentos

diferenciados, tornando difícil uma sistematização simplificada, que permita ver com clareza qual norma é aplicada em cada caso concreto, missão essa claramente atingida pelo presente livro.

Sua importância reside, dentre tantas outras, na demasiada atenção legislativa dada ao instituto da responsabilidade tributária, que tem o condão de transferir o dever de pagar o tributo, e por ele tornar-se responsável, àquele que não produziu o seu fato gerador. Desta forma, e na linha do enfoque que subjaz a todo o escrito, basta haver a contratação de um serviço ou a aquisição de um produto para, instantaneamente, incidir um plexo de normas sobre o contratante, demandando-lhe conhecimento elevado das normas que o instruem sobre o correto proceder, para que não seja apenado com o pagamento do tributo e seus consectários legais.

É este o fim que visa o presente livro: de forma clara, sistemática e objetiva, o autor nos faz adentrar no complicado sistema tributário e perceber que o conhecimento das normas de retenção de tributos na fonte tem o poder de evitar elevado passivo fiscal, tornando imprescindível o seu conhecimento pelas pessoas físicas e jurídicas contratantes de obras e serviços, independentemente da sua natureza jurídica.

Com este livro, percebe-se a tendência do direito tributário brasileiro, de há algum tempo, que evolui no sentido de mitigar o tão importante princípio da legalidade, confirmando a corrente jurisprudência quando afirma que os fatos contemporâneos reclamam uma dinamicidade não mais acompanhável pelo legislativo, que transfere paulatinamente ao legislador infralegal a atribuição de definir institutos e conceitos relevantes à incidência das normas tributárias de cobrança. Deste modo, ressalta-se com o estudo das normas de retenção que as chamadas “normas secundárias”, “normas complementares” ou “normas infralegais” tornam-se de relevância primária no dia a dia do cidadão contribuinte e/ou responsável por alguma ação tributária, tornando imprescindível e desafiador o seu conhecimento.

Assim, como as normas complementares são inúmeras, destacando-se o país pela sua produção em demasia, este livro se sobressai pela forma como o autor consegue simplificar o aparente impenetrável mundo do “agir correto”, num universo de normas que parece repelir esse acerto.

Aquela sensação de nunca estar correto quando o tema é a observância das normas tributárias, seja pela sua elevada quantidade ou pelo imamente teor técnico, torna-se aqui abrandada pela fluidez do escrito, que ensina o correto proceder principalmente nos casos de retenção de tributos na fonte.

De certo modo esta fluidez é devida à brilhante carreira profissional do autor. Contabilista por formação e jurista por paixão, o autor aprofundou-se nos estudos das categorias lógico-jurídicas, que o tornaram um expositor versátil e hábil em descomplicar o aparentemente impenetrável. Com esse dom divino, fez a sua carreira brilhante, especializando-se na área tributária, com escritos já citados por Tribunais Superiores, e aqui brinda os contribuintes e responsáveis tributários brasileiros com um livro que facilitará a vida de muitos que diariamente lidam com as questões tributárias, mas temem pela grande possibilidade de praticarem algum ato em desconformidade com a infinidade de disposições legais.

A amizade nutrida ao longo do tempo e a admiração que potencialmente trairiam a minha imparcialidade quando me reporto ao autor não são maiores que o amor a Deus e à verdade, a ponto de exaltar a admiração pelo seu trabalho, da forma como revelado neste escrito.

Enfim, a honra de prefaciar esta obra sobreleva-se quando percebo que este pedido vem acompanhado da extrema gentileza do autor em revelar, com este ato, a cumplicidade de uma grande amizade.

Salvador, 24 de outubro de 2011.

Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite*

*

Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFRGS, com pesquisa desenvolvida na Universidade de Edimburgo (Escócia), bolsa concedida pela CAPES. Professor assistente de direito tributário da UFBA e da UESC. Advogado.

SUMÁRIO

Abreviaturas	19
Notas da 9ª Edição	23
Introdução	25
CAPÍTULO 1.....	27
1.1. Principais problemas da Gestão Tributária de Contratos	27
1.2. A busca do <i>break even point</i> na Gestão Tributária de Contratos	28
1.3. Terceirização da atividade tributária	34
1.4. Necessidade de integração entre diversos setores da entidade contratante.....	37
1.5. Gestão Tributária de Convênios.....	40
1.6. Responsabilidade tributária dos contratantes e convenentes.....	41
1.6.1. Responsabilidade tributária dos contratantes	41
1.6.2. Responsabilidade tributária dos convenentes	43
1.6.3. Responsabilidade administrativa das entidades concedentes.....	44
1.6.4. Resumo das responsabilidades das entidades envolvidas na celebração de convênios.....	46
1.7. Obrigações tributárias abordadas nesta obra	47
1.8. Quadro Sinótico de Obrigações – QSO	48
1.9. Alguns esclarecimentos sobre o Quadro Sinótico de Obrigações – QSO	52
1.10. Procedimentos recomendáveis no ato da contratação	53
1.11. Planejamento da tributação indireta	55
1.12. As soluções de consulta como recurso de interpretação	56
1.13. Impactos do eSocial e da EFD-Reinf nos tributos examinados nesta obra	58
1.14. Compreendendo a DCTFWeb.....	62
CAPÍTULO 2 Contribuições Previdenciárias (INSS).....	67
2. Contribuições Previdenciárias (INSS).....	67
2.1. Retenção de INSS na cessão de mão de obra e empreitada	69
2.1.1. Fundamento legal	69
2.1.2. Alíquota da retenção.....	70
2.1.3. Retenção com adicional	70
2.1.4. Momento de ocorrência do fato gerador	71
2.1.5. Adiantamento	73

2.1.6. Falta de desconto da retenção e responsabilidade da fonte pagadora	73
2.1.7. Requisitos para incidência da retenção	75
2.1.8. Conceitos	76
2.1.8.1. Cessão de mão de obra.....	76
2.1.8.2. Empreitada	89
2.1.9. Serviços sujeitos à retenção.....	92
2.1.10. Exaustividade da lista de serviços	132
2.1.11. Situação de fato	133
2.1.12. Retenção na construção civil.....	134
2.1.12.1. Definição das atividades de construção civil.....	134
2.1.12.2. Distinção entre obras e serviços de construção civil	135
2.1.12.3. A matrícula das obras de construção civil.....	137
2.1.12.4. Modalidades de contratação da atividade de construção civil.....	139
2.1.12.5. Natureza jurídica do contratante	139
2.1.12.6. Resumo do tratamento legal das OBRAS de construção civil.....	141
2.1.12.7. Resumo do tratamento legal dos SERVIÇOS de construção civil.....	147
2.1.12.8. Roteiro para análise da retenção previdenciária na construção civil.....	150
2.1.13. Tratamento do optante do Simples Nacional.....	151
2.1.14. Apuração da base de cálculo da retenção.....	178
2.1.14.1. Regras constantes da IN RFB 971/2009	179
2.1.14.2. Análise da forma de contratação	182
2.1.14.3. Previsão contratual (ou em planilha) dos materiais ou equipamentos, com seu respectivo valor	183
2.1.14.4. Necessidade de destaque da retenção na nota fiscal.....	183
2.1.14.5. Discriminação em percentual	184
2.1.14.6. Definição de “contrato”	185
2.1.14.7. Tratamento dos serviços adquiridos sem contrato escrito	185
2.1.14.8. Alguns esclarecimentos sobre os equipamentos excluídos da base de cálculo da retenção.....	186
2.1.14.9. Nota fiscal com diversos serviços sujeitos a bases de cálculo distintas.....	188
2.1.14.10. Necessidade de enquadramento em uma das regras de exclusão da base de cálculo.....	188
2.1.14.11. Quadro resumo do tratamento legal dos materiais e equipamentos na apuração da base de cálculo da retenção.....	189
2.1.15. Deduções da base de cálculo da retenção	189
2.1.16. Destaque da retenção	192
2.1.17. Retenção de 3,5% sobre serviços beneficiados com a desoneração da folha de salários... 194	
2.1.18. Dispensa de retenção.....	237
2.1.19. Não aplicação do instituto da retenção	241
2.1.20. Compensação e restituição	243
2.1.21. Subcontratação de serviços	247
2.1.22. Prestação de serviços por consórcio de empresas.....	248
2.1.23. Vencimento	249
2.1.24. Forma de recolhimento dos valores retidos	249
2.1.25. Decisão judicial que veda a retenção	250
2.1.26. Infrações e Penalidades	250
2.1.27. Outras obrigações da contratada.....	251
2.1.28. Outras obrigações da contratante.....	252
2.1.29. Retenção sobre o reembolso de despesas.....	252
2.1.30. Considerações sobre o eSocial e a EFD-Reinf.....	258

2.2. INSS na contratação de Cooperativas de Trabalho	258
2.2.1. Aplicação e conceito	260
2.2.2. Fato gerador	261
2.2.3. Alíquotas	262
2.2.4. Base de cálculo	262
2.2.4.1. Exclusão de materiais e equipamentos	262
2.2.4.2. Deduções da base de cálculo	263
2.2.4.3. Bases de cálculo especiais	263
2.2.5. Vencimento e forma de recolhimento	265
2.2.6. Considerações sobre a compensação ou restituição dos valores recolhidos	265
2.3. INSS nas contratações de Contribuintes Individuais	267
2.3.1. Normas legais e sujeitos passivos da obrigação tributária	268
2.3.1.1. Da obrigação quanto à Contribuição Patronal Previdenciária – CPP	268
2.3.1.2. Da obrigação quanto à retenção da Contribuição Previdenciária na fonte	268
2.3.2. Da regulamentação de ambas obrigações	269
2.3.3. Fato gerador	269
2.3.4. Definição de Contribuinte Individual	273
2.3.5. Inscrição do Contribuinte Individual	289
2.3.6. Segurado especial	291
2.3.7. Base de cálculo	292
2.3.7.1. Base de cálculo do transportador autônomo	292
2.3.7.2. Base de cálculo do profissional de odontologia	293
2.3.8. Alíquotas	294
2.3.8.1. Alíquota da Contribuição Patronal	294
2.3.8.2. Alíquota do Contribuinte Individual	295
2.3.8.3. Alíquota da retenção	295
2.3.8.4. Contribuinte individual que presta serviços exclusivamente para pessoas físicas	297
2.3.8.5. Alíquota adicional para o SEST/SENAT	297
2.3.8.6. Quadro resumo das alíquotas	298
2.3.9. Salário de contribuição	299
2.3.10. Retenção sobre pagamentos inferiores ao limite mínimo do salário de contribuição	302
2.3.11. Retenção sobre pagamentos superiores ao limite máximo do salário de contribuição	303
2.3.12. Contribuição patronal e retenção nos pagamentos feitos por cooperativas de trabalho a seus cooperados	310
2.3.13. Condições para observância do limite máximo do salário de contribuição	312
2.3.14. Contribuinte individual com várias fontes pagadoras	320
2.3.15. Microempreendedor Individual (MEI)	323
2.3.15.1. Contribuição patronal da empresa contratante de serviços de MEI	324
2.3.15.2. Retenção previdenciária de MEI	327
2.3.15.3. Aspectos relevantes na contratação de MEI	328
2.3.15.4. Exemplos e esclarecimentos	330
2.3.16. Dedução para fins de apuração do Imposto de Renda	331
2.3.17. Vencimento e recolhimento	332
2.3.18. Infrações e penalidades	332
2.3.19. Dispensa da obrigação	332
2.3.20. Obrigações acessórias	333
2.3.21. Considerações sobre o e Social	335

CAPÍTULO 3 Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).....	337
3. Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	337
3.1. Destinatários do IRRF segundo a natureza jurídica da fonte pagadora.....	338
3.2. Função.....	345
3.3. Responsabilidade	346
3.4. Fato gerador	349
3.5. Reajustamento da base de cálculo.....	352
3.6. Consequências do descumprimento da obrigação (direito-custo potencial).....	354
3.7. IRRF de pessoas físicas	354
3.7.1. Base de cálculo e alíquotas	355
3.7.2. Deduções da base de cálculo	359
3.7.2.1. Dependentes.....	360
3.7.2.2. Pensões alimentícias.....	362
3.7.2.3. Contribuição para previdência social.....	363
3.7.2.4. Contribuição para previdência privada.....	364
3.7.3. Exemplo de cálculo	364
3.7.4. Base de cálculo nos serviços de transporte	365
3.7.5. Despesas com educação	366
3.7.6. Despesas com saúde.....	367
3.7.7. Adiantamentos.....	367
3.7.8. Vários pagamentos no mesmo mês	368
3.7.9. Rendimentos recebidos acumuladamente	369
3.7.10. 13º salário	373
3.7.11. Férias.....	373
3.7.12. Participação nos lucros e resultados	374
3.7.13. Remuneração indireta	375
3.7.14. Rendimentos isentos e não tributáveis	377
3.7.15. Apresentação da DIRF	380
3.7.16. Comprovantes de pagamentos e de retenção na fonte	381
3.7.17. Comprovante eletrônico de rendimentos e de IRRF.....	381
3.7.18. Exceções ao momento de ocorrência do fato gerador do IRRF	382
3.7.19. Situações especiais	382
3.8. IRRF de pessoas jurídicas	385
3.8.1. Serviços profissionais.....	386
3.8.1.1. Assessoria e consultoria técnica	387
3.8.1.2. Engenharia.....	389
3.8.1.3. Medicina	393
3.8.1.4. Outros itens	395
3.8.1.5. Qualificação dos sócios e prestação concomitante de outros serviços	396
3.8.1.6. Pagamentos a pessoas jurídicas ligadas.....	397
3.8.2. Serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e locação de mão de obra	397
3.8.2.1. Serviços de limpeza e conservação.....	397
3.8.2.2. Serviços de segurança e vigilância.....	399
3.8.2.3. Locação de mão de obra.....	400
3.8.3. Comissões e corretagens pela intermediação de negócios	402
3.8.4. Propaganda e publicidade.....	404
3.8.5. Pagamentos a cooperativas de trabalho e associações profissionais ou assemelhadas.....	406
3.8.6. Factoring	409
3.8.7. Base de cálculo.....	409

3.9. Dispensa de retenção.....	410
3.9.1. Pessoas jurídicas imunes ou isentas	410
3.9.2. Optantes do Simples Nacional e Microempreendedor Individual (MEI).....	411
3.9.3. IRRF igual ou inferior a R\$ 10,00.....	413
3.10. Vencimentos.....	415
3.11. Principais códigos de recolhimento.....	415
3.12. Preenchimento do DARF	416
3.13. Considerações sobre o eSocial e a EFD-Reinf	417
3.14. Apresentação da DIRF, da EFD-Reinf e da ECF.....	419
CAPÍTULO 4 Retenções na Fonte de CSLL, PIS/Pasep e COFINS	425
4. Retenções na fonte de CSLL, PIS/Pasep e Cofins.....	425
4.1. Retenção da CSLL, PIS/Pasep e Cofins pelos órgãos, autarquias e fundações estaduais e municipais	425
4.2. Retenção da CSLL, PIS/Pasep e Cofins pelas entidades da linha D do QSO	427
4.2.1. Sujeitos passivos responsáveis pela retenção.....	428
4.2.2. Serviços sujeitos à retenção.....	428
4.2.2.1. Serviços de limpeza.....	429
4.2.2.2. Serviços de manutenção.....	430
4.2.2.3. Serviços de segurança e vigilância	434
4.2.2.4. Serviços profissionais.....	434
4.2.2.5. Definição legal dos demais serviços.....	438
4.2.3. Momento de ocorrência do fato gerador	438
4.2.4. Alíquotas	438
4.2.5. Vencimento.....	439
4.2.6. Dispensa de retenção nos pagamentos acumulados inferiores a R\$ 5.000,00 por mês.....	439
4.2.7. Base de cálculo.....	440
4.2.8. Adiantamentos e destaque na nota fiscal	441
4.2.9. Dispensa parcial ou total de retenção	442
4.2.10. Cooperativas	443
4.2.11. Optantes pelo Simples Nacional	444
4.2.12. Dispensa de recolhimento e dispensa de retenção	446
4.2.13. Pessoa jurídica amparada por medida judicial	447
4.2.14. Pagamentos efetuados através de cartões de crédito ou débito e documentos de cobrança com códigos de barra	448
4.2.15. Forma de recolhimento e preenchimento do DARF.....	448
4.2.16. Normas para compensação	449
4.2.17. Sanções pelo descumprimento das normas de retenção	449
4.2.18. Obrigações acessórias.....	450
4.2.19. Fornecimento de comprovante anual.....	450
4.2.20. Prestação de informações na DIRF.....	450
4.2.21. Considerações sobre o eSocial e a EFD-Reinf.....	451
CAPÍTULO 5 Retenções na Fonte de IRPJ, CSLL, PIS/ Pasep e Cofins pela Administração Pública Federal.....	453
5. Retenções da Administração Pública Federal (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins)	454
5.1. Base de cálculo e alíquotas	455
5.1.1. Alíquota do Imposto de Renda para cálculo da retenção	456
5.1.2. Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	457
5.1.3. Alíquotas do PIS/Pasep e Cofins.....	457
5.2. Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012	458
5.3. Não aplicação da dispensa de retenção nos pagamentos inferiores a R\$ 5.000,00/mês.....	458

5.4. Adiantamentos.....	459
5.5. Produtos com isenção, não incidência ou alíquota zero	459
5.6. Destaque na nota fiscal	461
5.7. Definição de serviços prestados com emprego de materiais.....	461
5.8. Definição de serviços de construção por empreitada com emprego de materiais	464
5.9. Tratamento das glosas.....	465
5.10. Pagamentos com acréscimos	466
5.11. Dispensa de retenção em função do valor.....	467
5.12. Hipóteses em que não haverá retenção.....	467
5.12.1. Simples Nacional.....	472
5.12.2. Entidades imunes ou isentas previstas nos incisos III e IV	479
5.12.3. Efeitos da dispensa de retenção	482
5.13. Vencimento	482
5.14. Infrações e penalidades	483
5.15. Tratamento dos valores retidos.....	484
5.16. Operações com cartões de crédito ou de débito	484
5.17. Documentos de cobrança que contenham código de barras.....	485
5.18. Pessoa jurídica amparada por medida judicial.....	485
5.19. Situações específicas.....	487
5.19.1. Agências de viagens e turismo.....	487
5.19.2. Seguros.....	489
5.19.3. Telefone	489
5.19.4. Propaganda e publicidade.....	489
5.19.5. Consórcio.....	490
5.19.6. Refeição-convênio, vale-transporte e vale-combustível.....	491
5.19.7. Derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes.....	495
5.19.8. Produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal	498
5.19.9. Outros produtos e serviços sujeitos à tributação diferenciada de PIS/Pasep e Cofins	500
5.19.10. Aquisição de bens imóveis	500
5.19.11. Cooperativas e associações de profissionais ou assemelhadas.....	501
5.19.11.1. Cooperativas de radiotáxi, de atividades culturais e de artes plásticas (art. 5º-A, da IN 1.234)	502
5.19.11.2. Cooperativas fornecedoras de bens (art. 24).....	503
5.19.11.3. Cooperativas de produção (art. 25)	503
5.19.11.4. Cooperativas de trabalho e associações de profissionais ou assemelhadas, pela prestação de serviços em geral (art. 26)	503
5.19.11.5. Cooperativas de trabalho e associações de médicos e de odontólogos por contratos de plano privado de assistência a saúde ou odontológica (art. 27).....	504
5.19.11.6. Cooperativas administradora de plano privado de assistência à saúde ou de seguro saúde (art. 28).....	506
5.19.11.7. Associações que atuam na intermediação da prestação de serviços de saúde (art. 29)	506
5.19.12. Serviços hospitalares.....	507
5.19.13. Serviços de auxílio diagnóstico e terapia	512
5.19.14. Planos privados de assistência à saúde e odontológica (arts. 32 e 33).....	519
5.19.15. Aluguel de imóveis.....	520
5.19.16. Energia elétrica	521
5.20. Obrigações acessórias	522
5.21. Considerações sobre o eSocial e a EFD-Reinf.....	522
5.22. Programa de Retomada do Setor de Eventos - Perse.....	523

CAPÍTULO 6 Retenção na Fonte do ISS– Imposto Sobre Serviços.....	527
6. Retenção na Fonte do Imposto Sobre Serviços – ISS.....	527
6.1. Histórico	527
6.2. Fundamento do ISS na Constituição Federal.....	528
6.3. Princípio da autonomia dos municípios	529
6.4. Campo de incidência do ISS (fato gerador)	529
6.5. Momento de ocorrência do fato gerador.....	530
6.6. Conceito de serviço	531
6.7. Lista de serviços sujeitos ao ISS.....	532
6.8. Hipóteses de não incidência.....	560
6.9. Emissão da nota fiscal de prestação de serviços	572
6.9.1. Inexistência de obrigatoriedade em função da operação	572
6.9.2. Inexistência de obrigatoriedade em função da legislação municipal.....	573
6.9.3. De qual município deve ser a nota fiscal de prestação de serviços	574
6.9.4. Do modelo eletrônico para a Administração Pública	575
6.9.5. Da exigência de nota fiscal de MEI	575
6.9.6. Da carta de correção e do cancelamento de nota fiscal de serviços.....	575
6.9.7. Do modelo de NFS-e nacional para optantes do Simples	576
6.9.8. Do modelo de NFS-e nacional para empresas em geral.....	576
6.9.9. Divergência entre a classificação tributária e orçamentária da operação	577
6.10. Contribuinte	578
6.10.1. Imunidade e isenção do ISS	578
6.11. Incidência do ISS e do ICMS	581
6.11.1. Incidência do ISS condicionada ao não fornecimento de materiais.....	583
6.11.2. Incidência concomitante do ISS e ICMS em outras prestações de serviços	584
6.11.3. Incidência do ISS e ICMS em outras operações.....	585
6.12. Base de cálculo.....	586
6.12.1. Locação de ferrovia, rodovia, postes, cabos, etc.....	586
6.12.2. Exclusão de materiais da base de cálculo	586
6.12.3. Exclusão das subempreitadas da base de cálculo.....	589
6.12.4. Exclusão de materiais da base de cálculo e a incidência do ICMS	591
6.13. Alíquotas.....	596
6.13.1. A alíquota mínima do ISS	597
6.13.2. A alíquota máxima do ISS.....	598
6.13.3. Alíquotas Fixas	599
6.14. Local da incidência do ISS.....	604
6.14.1. Regulamentação anterior à LC 116/2003 e posição do STJ	604
6.14.2. Dificuldades resultantes do regramento anterior	606
6.14.3. Na Lei Complementar nº 116/2003	607
6.14.4. Exceções do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003	607
6.14.5. A definição de “estabelecimento prestador”	617
6.14.6. A posição da jurisprudência do STJ	622
6.15. Teoria da imanência do ISS ao local do estabelecimento.....	630
6.16. Situações polêmicas e de difícil solução.....	632
6.17. Cadastros de prestadores de serviços de outros municípios	635
6.18. Municípios com “critério misto” de cobrança do ISS	638
6.19. Vencimento	641
6.20. Retenção do ISS na fonte	642
6.20.1. Retenções facultativas	643
6.20.2. Retenções obrigatórias	645

6.20.3. Implicações da não retenção	651
6.20.4. Alcance e eficácia da lei municipal.....	653
6.21. O ISS no Simples Nacional	655
6.21.1. Alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 128/2008	657
6.21.2. Alterações do Simples Nacional vigentes a partir de 2018	660
6.21.3. Como identificar se a retenção do ISS do optante do Simples Nacional é exigida pelo município	662
6.21.4. Resumo do tratamento do ISS do optante do Simples Nacional.....	664
6.22. Quando o serviço envolver mais de um município	664
6.23. Análise de situações concretas de retenção na fonte	665
6.24. Outras situações polêmicas.....	671
 CAPÍTULO 7 Quadros, tabelas e roteiros práticos.....	 673
 Legislação	 681
Legislação relacionada ao Capítulo 2	683
Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022	683
Anexo VI da IN RFB 2.110/2022: Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil	729
Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021	742
Instrução Normativa RFB nº 2.061, de 20 de dezembro de 2021.....	752
Instrução Normativa RFB N° 2.021, de 16 de Abril de 2021	759
Legislação relacionada ao Capítulo 3	771
Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014	771
Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018	814
Legislação relacionada ao Capítulo 4	817
Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004.....	817
Anexo I: Da Instrução Normativa SRF nº 459, 18 de outubro de 2004.....	822
Anexo II: Da Instrução Normativa SRF nº 459, 18 de outubro de 2004.....	823
Legislação relacionada ao Capítulo 5	825
Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012	825
Anexo I: Tabela de retenção	852
Anexo II: Declaração a ser apresentada pela pessoa jurídica constante do inciso III do Art. 4º	854
Anexo III: Declaração a ser apresentada pela pessoa jurídica constante do inciso IV do Art. 4º	855
Anexo IV: Declaração a ser apresentada pela pessoa jurídica constante do inciso XI do Art. 4º	856
Anexo V: Comprovante anual de retenção.....	857
Legislação relacionada ao Capítulo 6	859
Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.....	859
Lei Complementar N° 175, de 23 de Setembro de 2020.....	865
Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.....	870
Legislação do Simples Nacional.....	871
Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.....	871
Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.....	880
 Referências Bibliográficas.....	 903

ABREVIATURAS

ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais	CEPOM	Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias	CF	Constituição Federal da República
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade	CGSN	Conselho Gestor do Simples Nacional
ADI	Ato Declaratório Interpretativo	CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
ADN	Ato Declaratório Normativo	CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
AGU	Advocacia Geral da União	CNO	Cadastro Nacional de Obras
Art.	Artigo	CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
BCB	Banco Central do Brasil	COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
BDI	Bonificações e Despesas Indiretas	COSIT	Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
BPO	Business Process Outsourcing	CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CAEPF	Cadastro de Atividades Econômicas da Pessoa Física.	CPOM	Cadastro de Prestadores de Outros Municípios
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CEI	Cadastro Específico do INSS		

CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta	EFD contrib.	Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		
CSRF	Contribuições Sociais Retidas na Fonte	EFD-Reinf	Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional	EIRELI	Empresa Individual de Responsabilidade Limitada
DAA	Declaração de Ajuste Anual	FAP	Fator Acidentário de Prevenção
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais	GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais	GPS	Guia da Previdência Social
DCTFWeb	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos	ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
DDS	Declaração Digital de Serviços.		
DES	Declaração Eletrônica de Serviços	IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	INPC	Índice Nacional de Preços do Consumidor
Disit	Divisão de Tributação da SRRF	INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
DMS	Declaração Mensal de Serviços	IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
DOU	Diário Oficial da União		
e-CAC	Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte	IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
		IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
EC	Emenda Constitucional	IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ECF	Escrituração Contábil Fiscal	ISS	Imposto Sobre Serviços
eSocial	Sistema de Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas	LC	Lei Complementar
		LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

MAFON	Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte	SCI Cosit	Solução de Consulta Interna da Cosit
ME	Ministério da Economia	SD Cosit	Solução de Divergência da Cosit
MOS	Manual de Orientação do eSocial	SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
MP	Medida Provisória		
MPS	Ministério da Previdência Social	SEPRT	Secretaria Especial de Previdência e Trabalho
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego	SEPRT	Secretaria Especial de Previdência e Trabalho
NBS	Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio	SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul		
NIT	Número de Identificação do Trabalhador	SIMEI	Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos Abrangidos pelo Simples Nacional
OGMO	Órgão Gestor de Mão de Obra	SLU	Sociedade Limitada Unipessoal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público	SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador	SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal
PIS	Programa de Integração Social		
QSO	Quadro Sinótico de Obrigações	SRP	Secretaria da Receita Previdenciária
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho	STF	Supremo Tribunal Federal
RGPS	Regime Geral da Previdência Social	STJ	Superior Tribunal de Justiça
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social	STN	Secretaria do Tesouro Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil	TJ	Tribunal de Justiça
SAT	Seguro de Acidente do Trabalho	TRF	Tribunal Regional Federal
SC Cosit	Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil	TST	Tribunal Superior do Trabalho

NOTAS DA 9ª EDIÇÃO

Esta nona edição contempla uma série de importantes e recentes atualizações decorrentes de inovações legais, novas regulamentações e decisões judiciais dos Tribunais Superiores ocorridas desde a última edição, lançada no final do ano de 2021.

No que se refere às obrigações acessórias instituídas pela Receita Federal com ênfase no controle e apuração das retenções de tributos da União, tratamos das alterações relacionadas à EFD-Reinf (inclusão da série R-4000) e das repercussões que as mudanças trouxeram sobre a DCTFWeb.

Em relação às contribuições previdenciárias (INSS), tivemos a substituição da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 pela IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que passou a gerar efeitos a partir de 1º de novembro do mesmo ano. Apesar de não ter ocorrido mudanças tão profundas na regulamentação das incidências previdenciárias examinadas nesta obra, o impacto daquilo que foi objeto de alteração merece atenção especial, motivo pelo qual trazemos uma análise mais apurada das regras que sofreram ajuste, em especial naquilo que diz respeito à retenção de INSS nas atividades de construção civil.

Quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, pontuamos acerca da novidade que acom-

panhou o reajuste da tabela progressiva a partir de maio/2023: a instituição de um desconto simplificado mensal para fins de cálculo do tributo na fonte nos pagamentos a pessoas físicas.

Apesar disso, o grande destaque quanto ao IRRF nesta edição está relacionado à publicação da Instrução Normativa RFB nº 2.145, de 26 de junho de 2023, que determinou a aplicação da IN RFB nº 1.234/2012 para os órgãos, autarquias e fundações estaduais e municipais, o que nos levou a lançar uma nova versão do Quadro Sinótico de Obrigações – QSO. Embora tenhamos comentado na oitava edição acerca do julgamento do STF que assegurou aos Estados e Municípios o direito de efetuar a retenção ampla do Imposto de Renda, na ocasião ainda não havia ocorrido sequer o trânsito em julgado das decisões.

O impacto de tal decisão nos procedimentos de retenção de Imposto de Renda para tais entes federativos foi gigantesco, com a possibilidade de eles aumentarem significativamente a arrecadação do tributo (já que a Constituição Federal lhes assegura o direito à apropriação do recurso), mas com o ônus de assimilarem as novas regras e aplicarem imediatamente sobre os pagamentos efetuados a partir do final de junho/2023, haja vista que desde então se tornou uma obrigação legal.

Já no tocante às Contribuições Sociais, em que pese a citada decisão do STF ter determinado a aplicação aos entes subnacionais do art. 64 da Lei nº 9.430/96, que se refere às retenções de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins pelos órgãos e empresas da União, na parte que se refere a estas últimas não houve alteração em face da necessidade de ser firmado convênio para esse fim.

Inclusive, no tocante à retenção do IR e das Contribuições Sociais, acrescentamos um tópico para tratar do Perse – Programa de Retomada do Setor de Eventos e do benefício fiscal a ele associado, bem como as regras de dispensa de retenção para empresas contempladas com a alíquota zero.

No tocante ao ISS, além dos avanços impor-

tantes relacionados ao projeto da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) de padrão nacional, bem como a aprovação de lei complementar que propõe a simplificação de obrigações acessórias (não apenas no âmbito dos Municípios), os maiores destaques estão nas decisões do STF e STJ sobre discussões relevantes, a exemplo da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016 e da base de cálculo do imposto no âmbito da construção civil.

Todos os pontos relevantes se somam a várias outras discussões e alterações resultantes também de Soluções de Consulta da Cosit, pareceres vinculantes, decisões judiciais e alterações em normas infralegais que tornam ainda mais robusta a abordagem acerca do tema proposto.

INTRODUÇÃO

Quando nos propusemos a falar sobre gestão tributária, pretendíamos abordar o tema não somente na perspectiva jurídica, analisando as obrigações decorrentes da contratação de pessoas físicas e jurídicas. Aspirávamos também a focar o aspecto da gestão, evidenciando as dificuldades e soluções para o bom gerenciamento dos passivos gerados pelas normas de cunho tributário e relacionados com a aquisição de produtos ou serviços de terceiros.

Nesse sentido, é fato inconteste que nos últimos anos alguns fatores têm contribuído decisivamente para o aumento dos problemas enfrentados pelas entidades públicas e privadas no trato destas obrigações.

Por sua vez, os entes públicos tributantes, dos diversos níveis de governo (federal, estadual e municipal) têm adotado diretrizes de atuação no seu papel arrecadador e fiscalizador que passam pela multiplicação das situações de transferência da responsabilidade pelo crédito tributário para terceiros, no mais das vezes o adquirente ou contratante da operação.

Não por outra razão, estas entidades públicas e privadas, premidas que estão por legislações que

continuamente lhes atribuem mais e mais responsabilidades, ressentem-se ainda dos efeitos do aprimoramento do aparelho estatal, cuja eficiência fiscalizatória tem aumentado significativamente, em parte como decorrência do avanço tecnológico e de sua aplicação neste processo. Prova inquestionável de tal avanço é o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED¹, que permite aos órgãos fazendários de todos os níveis de governo proceder a auditorias eletrônicas a partir de dados gerados e enviados pelas empresas e entidades públicas, facilitando a detecção de irregularidades e estreitando a margem para erros no recolhimento dos tributos em geral.

Ainda que boa parte das obrigações tributárias decorrentes da contratação de terceiros não recaia sobre o contratante na condição de contribuinte, mas de mero responsável (a maioria delas diz respeito à retenção na fonte de tributos devidos por terceiros), em se considerando que tais recolhimentos devem ser efetuados por força de imposição legal, não cabe às entidades responsáveis optar por não as observar. Cabe-lhes, sim, gerir com eficiência tais preceitos, de forma a cumprir adequadamente as prescrições legais com o máximo de acerto e o mínimo de custo agregado.

1 O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias. Ele foi instituído por meio do Decreto nº 6.022/2007 e a obrigatoriedade de sua adoção está prevista em cronograma definido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Por assim dizer, ante a incapacidade de gerir os fatores externos, uma vez que a vontade do legislador é soberana, cabe ao responsável tributário buscar o aprimoramento na administração destas normas de direito-custo².

A necessidade de aprimorar a gestão tributária destas obrigações, especialmente no que respeita àquelas decorrentes da contratação de pessoas físicas e jurídicas, decorre menos da função social do ente contratante no que respeita à sua colaboração com o Fisco, e mais do passivo potencial que está associado ao desprezo destes deveres legais.

Neste contexto, a obra ora apresentada se propõe a funcionar como instrumento colaborativo na gestão das obrigações tributárias que derivam da ce-

lebração de contratos com terceiros – principalmente para prestação de serviços – e que resultam na necessidade de recolhimento de Contribuições Previdenciárias (INSS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuições Sociais (CSLL, PIS/Pasep e COFINS) e Imposto Sobre Serviços (ISS) também incidentes na fonte.

Antes de adentrar na análise das normas reguladoras de cada incidência, pontuaremos uma série de aspectos de caráter propedêutico para o bom enfrentamento do tema, já que aspiramos a enfocar os problemas relacionados às incidências acima sob o ponto de vista não apenas jurídico, mas também administrativo, considerando que a gestão eficiente destas obrigações se apresenta como necessidade imperiosa para prevenir prejuízos de ordem econômico-financeira.

2 Como afirma Fábio Ulhoa Coelho, “há normas jurídicas que importam aumento de custo da atividade produtiva. Quando a lei cria um novo direito trabalhista, por exemplo, os empresários alcançados refazem seus cálculos para redefinir o aumento dos custos de seu negócio. Esse aumento de custos implica, quase sempre, aumento dos preços dos produtos ou serviços que o empresário oferece ao mercado consumidor. Conceitua-se “direito-custo” como as normas dessa categoria”. In COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1998. V. 1, p. 37.

CAPÍTULO

1

1.1. Principais problemas da Gestão Tributária de Contratos

Aqueles que já foram vitimados por prejuízos econômicos decorrentes da negligência a estas obrigações, ou mesmo que foram autuados pela fiscalização em função de equívocos ou divergências de interpretação das normas legais, certamente identificam nos tópicos abaixo os principais problemas ensejadores de tais dificuldades, quais sejam:

- a. a necessidade de conhecer e dominar o grande emaranhado de normas legais que tratam das responsabilidades tributárias relacionadas aos contratos, cuja elaboração é completamente descomprometida da necessidade de seus destinatários no que respeita à precisão de seus conceitos, racionalidade de seus institutos e funcionalidade de seus mecanismos;
- b. a dificuldade de acompanhar a dinâmica de alterações das sobreditas normas, que por cultura dos governantes (ou pela sua falta) são modificadas ao sabor do vento;
- c. a paradoxal necessidade de, ao tempo em que se precisa de verdadeiros especialistas na matéria, as entidades públicas e privadas também carecem da colaboração de diversos setores da estrutura administrativa, uma vez que o plexo normativo desta matéria se refere a aspectos cuja competência para execução, no ambiente interno da organização, estão pulverizados sobre diversas áreas e departamentos. Não raramente o setor contábil ou financeiro se ressentem de problemas tributários nos contratos decorrentes de deficiências na elaboração do instrumento negocial, ou em lacunas encontradas no edital de licitação, em se tratando de entidades públicas;
- d. a ausência de uma política administrativa comprometida com o tema, por razões principalmente de ordem econômico-financeira, resultante da constatação irrefutável de que os custos e investimentos na gestão tributária não agregam valor ao produto/serviço que constitui a atividade-fim da entidade. Inegável que, de fato, uma organização pública ou privada em

nada se beneficia ao montar uma pesada estrutura administrativa, que requer a articulação de fatores humanos e materiais de elevado custo, apenas para o fim de atender a obrigações tributárias decorrentes da contratação de terceiros, especialmente quando se fala estritamente da retenção na fonte dos tributos devidos por estes;

- e. a falta de investimentos adequados em capacitação e treinamento do pessoal, ignorando basicamente dois fatores: 1) a necessidade de que os colaboradores das mais diversas áreas tenham conhecimento a respeito de seus papéis no cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de contratos, pelos fatores apontados no item “c” acima; 2) a intensa dinâmica de alterações legislativas e de discussões judiciais relacionadas a tais questões, que exige a constante atualização dos colaboradores envolvidos no processo.

Certamente se você é um leitor comprometido com o bom cumprimento das obrigações tributárias de sua organização, ainda que elas se refiram quase que exclusivamente a encargos tributários retidos e repassados aos entes arrecadadores, deve ter identificado um ou vários problemas acima descritos como algo recorrente em seu ambiente de trabalho.

Se esta constatação lhe traz certo alento, pela identificação de seu problema como algo comum a muitas outras entidades, saiba que a proposta desta obra é justamente contribuir na construção de soluções que tornem estes problemas mais palatáveis, eliminando tanto quanto possível as dificuldades no trato com sobreditas problemáticas.

Para tanto, necessário se faz tecer considerações de ordem gerencial (doutro modo, não faria sentido falar-se em “gestão”), articulando as sugestões e soluções de natureza administrativa com um

acurado estudo das normas jurídicas pertinentes ao tema central, cujas dificuldades de interpretação impõem a depuração de seus objetivos, riscos e incompatibilidades.

1.2. A busca do *break even point* na Gestão Tributária de Contratos

Embora não seja objetivo desta obra tratar das obrigações tributárias decorrentes de contratos com o foco estritamente nos entes privados, tampouco pender para uma análise apenas das dificuldades do setor público quanto à matéria, é fato incontestado que há variações, não somente no que respeita aos aspectos jurídicos, mas também administrativos, que exigem uma abordagem muitas vezes contextualizada das duas realidades.

No que respeita ao tema suscitado nesta epígrafe, quando propomos a busca do ponto de equilíbrio (*break even point*) na gestão tributária de contratos, queremos nos referir à necessária adequação de dois fatores antagônicos: a alocação de recursos financeiros para cumprimento das obrigações legais e o risco de prejuízos decorrentes do seu desprezo.

Na experiência como consultor tributário e instrutor de treinamentos na matéria de norte a sul do país, constatee inúmeras entidades que ignoraram por completo o surgimento de certas normas de responsabilidade tributária e que foram severamente penalizadas pela sua negligência. Conheci também realidades opostas. Entidades que investem exemplarmente na formação de seu *staff*, dotando-o também de ferramentas adequadas para que os riscos decorrentes de tais normas não se traduzam em prejuízos por ocasião de fiscalizações e diligências dos órgãos arrecadadores.

É fato incontestado que há uma relação inversa entre o investimento e o risco no trato destas obrigações, sendo fundamental as organizações realizarem a adequada gestão dos passivos potenciais representados pela assunção de deveres tributários de cunho

pecuniário. Quanto maior o investimento na eficiente gestão destas obrigações, menores as chances de os órgãos de fiscalização exigirem o pagamento de encargos fiscais, acrescidos de multas e juros, dos entes contratantes.

As diversas dificuldades de interpretação normativa, a dinâmica de alteração das normas, bem como a necessária colaboração de diversos agentes externos e internos no processo de execução dos comandos legais, expõem o contratante, quando responsável legal pelo recolhimento de tributos oriundos do contrato, sujeito a falhas que podem resultar em prejuízos de ordem econômico-financeira.

Em se tratando de retenções tributárias, basta imaginar o exemplo simples de certo tributo que deve ser descontado e recolhido sobre uma remuneração de R\$ 100,00. Imaginando que o montante do imposto ou contribuição seja de R\$ 5,00, cabe ao contratante o recolhimento desta parcela ao ente público competente, o que, sendo feito em perfeita consonância com os comandos normativos, não representará qualquer custo de ordem tributária para o contratante. É inegável que este assumirá custos de natureza administrativa, uma vez que o procedimento exigirá a dedicação de agentes remunerados, bem como alocação de recursos materiais que permitam o correto atendimento do preceptivo legal.

Entretanto, em havendo falha do responsável tributário, os órgãos de fiscalização estarão dotados de mecanismos jurídicos que lhes permitam: a) o ressarcimento do prejuízo constatado pela falta de recolhimento do tributo; b) a punição do ente responsável pela retenção e recolhimento do tributo, como forma de estímulo à adequação de sua postura.

Tal constatação nos permite chegar a diversas conclusões de ordem administrativa, cujo conhecimento e reflexão são necessários à formação de uma visão de gestor. Primeiramente, pode-se afirmar que os custos administrativos decorrentes do adequado atendimento das prescrições legais representam, no mais das vezes, montantes muito inferiores aos passivos gerados pelo seu descumprimento. Esse fato, de per si, já é suficiente para convencer o administrador quanto à necessidade de pensar a gestão tributária de contratos de outra forma, dispensando-lhe maior importância do que talvez antes lhe atribuía.

Em se raciocinando sobre o exemplo comezinho ilustrado acima, o contratante que desprezar a norma impositiva daquela retenção terá inicialmente o mesmo custo tributário que aquele que atuar de forma diligente, atentando para as prescrições legais e sua rigorosa observância. Vejamos:

FONTE PAGADORA	
Entidade "A"	Entidade "B"
Pagamento líquido ao contratado R\$ 95,00	Pagamento líquido ao contratado: R\$ 100,00
Recolhimento do tributo retido: R\$ 5,00	
Custo Total: R\$ 100,00	Custo Total: R\$ 100,00

Recursos financeiros despendidos com o contrato

A priori, os custos de A foram maiores que o de B, pois apesar de ambos estarem sob os efeitos da mesma norma impositiva, o primeiro aplicou recursos financeiros na sua estrutura administrativa, despendendo valores para remunerar um agente minimamente qualificado e dotado de outros recursos materiais para cumprir a obrigação tributária.

A entidade B, por sua vez, ao ignorar o cumprimento da norma, despendeu somente R\$ 100,00 e poupou os recursos que seriam aplicados nos elementos administrativos necessários ao atendimento da norma tributária. A diferença maior entre ambas, por ora, restringe-se não a esta aparente economia de B em relação à entidade A, mas à repercussão jurídico-econômica da postura de cada uma. Enquanto

os órgãos de fiscalização não têm qualquer legitimidade para exigir o pagamento de tributos ou penalidades da entidade A, indo até a entidade B estarão diante da possibilidade legal de lhe exigir o que deixou de recolher ao erário, o que será devidamente acrescido de encargos, inclusive da multa de caráter punitivo.

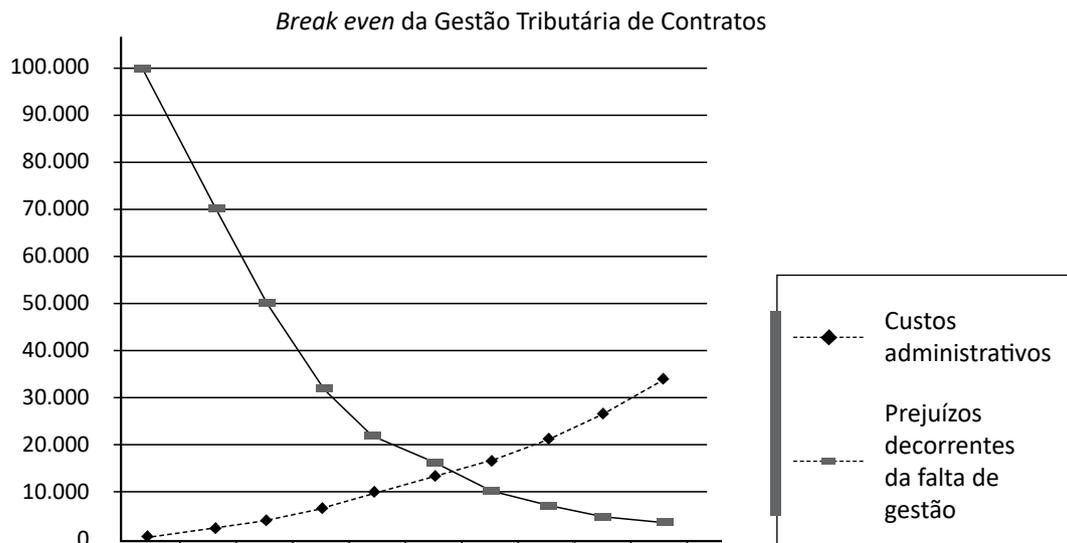
Noutras palavras, a entidade B estará diante de um passivo potencial que recomendará a adequação de sua política de gestão tributária, já que normalmente a materialização deste risco resulta em custos muito mais elevados que a sua observância e cumprimento. Neste contexto, a configuração gráfica exposta acima seria modificada, passando a apresentar o seguinte panorama:

FONTE PAGADORA		
Entidade "A"	Entidade "B"	
Pagamento líquido ao contratado R\$ 95,00	Pagamento líquido ao contratado: R\$ 100,00	Recursos financeiros despendidos com o contrato
Recolhimento do tributo retido: R\$ 5,00		
Custo total: R\$ 100,00	Notificação ou Auto de Infração Fiscal: R\$ 5,00 + Multa + Juros	Recursos financeiros despendidos com o contrato
	Custo total: R\$ 105,00 + Multa + Juros	

É bem verdade que há fatores que podem converter a vantagem econômica de "B", na comparação com a entidade "A", em algo definitivo. O órgão de fiscalização do tributo exemplificado pode falhar em seus mecanismos de verificação, como pode também esbarrar em óbices legais bem sedimentados do nosso ordenamento jurídico, tal como o instituto da decadência tributária (art. 173 do Código Tributário Nacional). Entretanto, quando se fala de gerenciamento de risco, qualquer que seja o tema objeto de apreciação, faz-se necessário ponderar a respeito da relação *custo vs. benefício* ideal.

Algumas perguntas e questionamentos necessariamente reclamam resposta para que o responsável legal se situe no ponto de maior proximidade entre os dois fatores: máximo de eficiência nos processos administrativos que visem o cumprimento da lei, com o mínimo prejuízo potencial ante a prerrogativa de o Fisco lhe exigir tributos.

É isso que tentamos demonstrar neste gráfico exemplificativo, cujos números são apenas hipotéticos, já que a quantificação destes fatores constitui tarefa quase impossível, sendo importante somente para boa compreensão do tema.



Como se vê, quanto menor o grau de diligência do responsável tributário, mensurado no gráfico pela linha pontilhada e representativa dos custos administrativos com o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos contratos (horas dos funcionários dedicados a esta tarefa, custo de ocupação e manutenção do local onde tais trabalhadores desempenham suas atividades, etc.), maior o prejuízo potencial por ele assumido.

Se o sujeito passivo da obrigação tributária negligenciar por completo as normas impositivas das suas responsabilidades, estará sujeito a prejuízos patrimoniais que podem representar quantias suficientes para custear por muitos anos uma estrutura administrativa dedicada a atendê-las (representado pela linha contínua).

À medida que se elevam os custos do responsável tributário com a estruturação e capacitação de uma equipe dedicada ao cumprimento de tais obrigações, reduzem-se significativamente os riscos de os agentes fazendários, por ocasião de auditorias fiscais, lavrarem autos de infração contra ele.

De modo inverso, a máxima eliminação dos riscos pode ser alcançada, por vezes, apenas com a estruturação de um plexo de recursos humanos e materiais pesado e caro para a entidade contratante,

o que igualmente é irracional do ponto de vista da gestão eficiente.

O desafio do gestor é encontrar o ponto de equilíbrio dentre estes fatores sujeitos a variáveis tão diversas e à influência de elementos externos bastante intangíveis. De toda sorte, não dá para negar que a busca deste *break even point* passa por uma profunda reflexão a respeito dos mecanismos existentes em cada organização, bem como dos riscos inerentes e de sua quantificação a partir de premissas minimamente objetivas.

Em se tratando de empresas em geral, tanto públicas quanto privadas, as incidências tributárias sobre suas receitas e resultado acabam por exigir a estruturação obrigatória de um departamento fiscal/ tributário, muitas vezes integrado ao próprio setor contábil da empresa. Nestes casos, se há uma estrutura já destacada para se dedicar à apuração dos tributos em geral (Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/Pasep, Cofins, ISS, ICMS, Contribuições Previdenciárias, etc.), por que não o designar para cuidar também das obrigações tributárias decorrentes da contratação de terceiros, tais como IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins na Fonte, dentre outras? Este é o caminho natural e às vezes óbvio.

Ocorre que, especialmente nas últimas duas décadas, houve uma disseminação da transferência de responsabilidade tributária especialmente no âmbito da União e entre os Municípios, os quais lançaram mão deste recurso com o escopo principal de conferir maior eficiência à arrecadação de seus tributos. Neste processo, muitos órgãos, autarquias e fundações de direito público – os quais são tributados em poucas hipóteses, diferentemente das empresas em geral – tiveram que lidar com questões de ordem tributária em seu cotidiano.

Dependendo do tamanho da estrutura administrativa de certos órgãos públicos, bem como da quantidade de contratos com terceiros, considerando ainda sua vinculação jurídica com a União, Estado ou Município, o volume de obrigações tributárias oriundas de seus contratos tem reclamado a dedicação de diversos colaboradores, que necessitam de certo grau de especialização na matéria, para lidar de forma eficaz com as normas legais desta natureza.

Assim, entidades públicas que antes sequer possuíam servidores aptos a trabalhar com interpretação e aplicação de regras tributárias precisaram acordar para esse novo panorama legal. Infelizmente, muitas providências que deveriam ser adotadas desde o princípio deste fenômeno que chamaremos de “terceirização da atividade fiscal”, foram adotadas somente após amargas experiências, como a lavratura de autos de infração, que terminaram por corroer os orçamentos destas entidades pelos exercícios seguintes.

Pior do que isso é constatar que prejuízos desta natureza decorrem exclusivamente da inobservância de normas legais não impositivas de custos tributários. Conforme já frisamos, se determinado contrato tem o custo de R\$ 100,00 para o tomador do serviço e este se encontra sujeito, por força de lei, à obrigação de reter e recolher o equivalente a R\$ 10,00, cumprindo com rigor aquilo que lhe é imposto pelo ordenamento jurídico, o custo de seu contrato permanecerá no mesmo patamar. O prestador do serviço receberá a quantia

líquida de R\$ 90,00, enquanto o erário receberá os R\$ 10,00 relativos ao tributo retido. Haverá, inegavelmente, um custo para o contratante, mas este será administrativo, pois algum colaborador seu dedicou tempo e aplicou outros recursos materiais no cumprimento deste dever. Se, entretanto, a entidade pública ou privada sujeita aos efeitos daquela norma tributária não atentar para seu dever, seu custo inicial com o contrato será de R\$ 100,00, mas ao ser fiscalizada estará sujeita ao pagamento dos R\$ 10,00, acrescido de multa e juros. Cabe ao gestor equilibrar ambos os custos, um de natureza administrativa e outro de ordem jurídico-tributária, de tal maneira que as fiscalizações dos diversos níveis de governo não tenham qualquer crédito a exigir por ocasião de suas auditorias.

Fato é que cada realidade, de cada responsável tributário, sujeita-o a variáveis de risco peculiares. São tantos os fatores que influenciam na mensuração destes riscos que a relação *custo x benefício* de se investir na gestão tributária terá uma feição distinta para cada entidade contratante. Diversos exemplos de variáveis podem ser citados, cabendo ao leitor identificar neles os que mais se aproximam da sua realidade. Dentre eles:

- a natureza jurídica do contratante. Em se tratando de entidades do poder público federal, indubitavelmente estas têm um volume maior de responsabilidades tributárias no que respeita ao Imposto de Renda, CSLL, PIS/Pasep e Cofins do que outras empresas e órgãos públicos. Isso porque sobre tais entes recai a obrigação de reter estes tributos até no fornecimento de produtos por outras pessoas jurídicas;
- o volume de contratos que as entidades públicas e privadas possuem, especialmente de terceirização de serviços, sobre os quais há uma variedade maior de incidências tributárias de obrigação do contratante. Há entidades que caminham a passos largos em

- matéria de terceirização. Outras, por razões de diversas ordens, possuem um volume menor de contratos dessa natureza, e suas necessidades são supridas em grande parte por colaboradores integrantes de seu próprio quadro de funcionários. A RFB, por exemplo, traça anualmente o perfil dos contribuintes que serão objeto de um monitoramento mais próximo, considerando diversos fatores como faturamento, volume de salários e contribuições previdenciárias informados na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP, dentre outros. Quanto maior o fluxo de recursos financeiros transacionados pelo contratante, maior tende a ser o risco de sofrer fiscalizações;
- a natureza dos contratos celebrados com terceiros e os valores envolvidos nestas contratações. Em se tratando de contratantes que realizam investimentos pesados em infraestrutura, por exemplo, as cifras de remuneração a seus contratados, especialmente na área de construção civil, expõem o contratante a riscos muito mais elevados em termos quantitativos. Em se tratando de uma secretaria de estado de obras, ou de um departamento de estradas, é elementar que os volumes monetários de seus contratos excedam em muito ao de uma secretaria de assistência social, por exemplo. O mesmo comparativo se pode fazer entre empresas privadas. Os contratos de uma empresa de energia ou telefonia para expansão de suas respectivas redes são expressivamente maiores que aqueles celebrados por uma empresa do setor de serviços, tal como uma emissora de TV, ou um hotel, por exemplo;
 - a localização geográfica da entidade contratante vai determinar, por vezes, uma regularidade maior nas auditorias da fiscalização tributária. Em se tratando de uma empresa de mineração, por exemplo, cuja sede encontra-se exclusivamente em certa cidade do interior mais distante dos grandes centros e com sua estrutura administrativa adjacente à base operacional, é certo que o risco de sofrer fiscalizações é diminuto em relação a empresas de saneamento básico, que possuem diversas unidades regionais em seus estados de atuação, estando sujeitas ao cumprimento de obrigações perante vários municípios e podendo ser alvo da fiscalização federal de várias delegacias distintas;
 - aquilo que costumamos chamar de “pulverização da estrutura física” da entidade contratante, que significa uma descentralização de suas atividades, com alocação de pessoal em diversas bases territoriais. O último exemplo do tópico anterior é igualmente cabível aqui. Em se tratando de empresas ou órgãos públicos que atuam em determinadas áreas (saneamento básico, serviço postal, órgãos do Poder Judiciário, companhias distribuidoras de energia elétrica, etc.), há uma necessidade de atender aos destinatários de seus serviços/produtos através de uma quantidade variada de estabelecimentos, os quais normalmente demandam necessidades que impõem a contratação de terceiros, ensejando por consequência obrigações tributárias e riscos de fiscalização maiores que em outras entidades, cuja atuação reclama a existência apenas de seu estabelecimento sede.

1.3. Terceirização da atividade tributária

Um fenômeno que tem se tornado cada vez mais comum no âmbito da administração tributária de diversas Fazendas Públicas é a transferência legal da obrigação de reter e recolher tributos decorrentes da aquisição de bens e serviços de terceiros.

Como dito acima, nem todas as obrigações tributárias decorrentes da contratação de pessoas físicas e jurídicas dizem respeito à retenção de encargos dos contratados, mas sem dúvida a maioria de tais imposições legais é respeitante a essa espécie de obrigação.

O Código Tributário Nacional - CTN prevê em seu art. 128 que a lei é o instrumento jurídico apto para realizar essa transferência de responsabilidade tributária, eximindo o contribuinte (fornecedor ou prestador do serviço) da obrigação, ou atribuindo-a a este em caráter suplementar. Assim reza a referida disposição legal:

“Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.”

Baseados nessa prerrogativa legal, diversos entes tributantes têm lançado mão de leis que criam obrigações tributárias para aqueles que não são propriamente contribuintes³, mas que possuem alguma relação com o fato gerador. É o que ocorre com os contratantes em diversas situações

legalmente previstas. Embora não sejam sujeitos passivos da obrigação de pagar o tributo, esta obrigação lhes é imposta por força de lei, tornando-os responsáveis.

Para o Fisco, seja federal, estadual ou municipal, há diversas vantagens que tornam interessante a adoção deste instrumento legal de arrecadação. Dentre elas podemos citar:

- a convergência da obrigação de recolher certo tributo para um número menor de sujeitos passivos, facilitando o monitoramento e a fiscalização destes responsáveis tributários;
- a maior eficiência na arrecadação. Na medida em que o sujeito passivo da obrigação principal não assume diretamente o ônus do tributo, e a falta de realização de seu dever legal pode acarretar prejuízos expressivos, há interesse do contratante em zelar pelo bom cumprimento de seu papel, evitando custos que não agreguem valor ao seu negócio;
- o maior respaldo patrimonial que os responsáveis tributários normalmente oferece, na medida em que possuem uma estrutura tal que demanda a contratação de diversos terceiros para atendimento de suas necessidades. Quanto maior o grau de terceirização, maior tende a ser o volume de tributos de terceiros retidos na fonte e isso quase sempre está associado a uma movimentação econômica significativa do contratante, fato demonstrador de um maior lastro patrimonial que assegure o pa-

3 O parágrafo único do art. 121 dispõe que “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador; II – responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” Sendo assim, o contratante responsável pela retenção de determinado contrato não é propriamente o contribuinte do tributo, mas deverá pagá-lo, já que esta responsabilidade, imposta pela lei, constitui uma obrigação de natureza principal, ou seja, obrigação de pagar o tributo.

gamento do crédito tributário;

- a criação de obrigações acessórias decorrentes da obrigação principal de recolher os tributos descontados na fonte, as quais representam, por vezes, um trabalho de pré-fiscalização, porquanto obriga o responsável a estruturar e enviar informações que facilitam a realização de auditorias fiscais, mormente por meio eletrônico.

Por estas e outras razões que poderiam ser citadas, os diversos níveis de governo têm recorrido amiúde aos instrumentos legais que criam obrigações tributárias para os contratantes de serviços ou adquirentes de mercadorias, embora em se tratando desta última situação seja mais comum ocorrer o inverso, ou seja, o alienante do produto recolher o tributo das operações subsequentes de maneira antecipada.⁴

Em que pese todas as discussões que decorrem do uso exagerado deste recurso pelos diversos governos, é oportuno pontuar que a proposta desta obra não é enveredar pela análise deste cenário sob a perspectiva política. A discussão aqui se reveste de caráter estritamente técnico-jurídico, o que não representa censura às proposições críticas avocadas alhures, mas significa que estas não sobressaem com importância fulcral frente ao objetivo principal da obra.

Ademais, ainda que criticável em maior ou menor grau, a política da “terceirização da atividade tributária” é uma realidade com a qual as entidades públicas e privadas têm que lidar, porquanto os argumentos ideológicos contrários a esta prática são oponíveis no âmbito legislativo, de onde emanam as regras legais que criam ditas obrigações.

Em verdade, as empresas e entidades públicas precisam assimilar a existência de tais normas legais como uma realidade passível de gerenciamento e em relação às quais há custos econômico-financeiros associados. Nesse sentido, vale relembra o que discorre o Prof. Fábio Ulhoa Coelho ao tratar com louvável singularidade sobre as normas de direito-custo.

Em seu Curso de Direito Comercial⁵ ele pondera sobre a existência de normas jurídicas cuja observância de algum modo impacta o custo da atividade econômica e que coexistem com outras regras sem qualquer repercussão semelhante. Quando se trata, por exemplo, da contratação de um funcionário por certa empresa, há um feixe de normas trabalhistas que assegura direitos ao trabalhador, mas cuja observância representa a absorção de custos pelo empregador. Tais custos, para serem suportados pela empresa, não de ser internalizados no processo de precificação de seus produtos e serviços. Diferentemente, as normas que regulam as relações familiares, como por exemplo os deveres recíprocos dos cônjuges, ou a obrigação de alimentar dos pais e responsáveis, entre outras regras, não trazem qualquer impacto na atividade empresarial.

Por isso as primeiras espécies de normas, segundo uma classificação economicamente relevante para a atividade empresarial, seriam normas de direito-custo, devido à repercussão econômico-financeira de sua existência e obediência.

As normas que tratam das responsabilidades tributárias do contratante (encargos e retenções decorrentes de contratos com terceiros) representam um exemplo clássico de normas de direito-custo. Embora no que tange às retenções tributárias o contratante tenha corriqueiramente despesas apenas de cunho administrativo com

4 Esse fenômeno, conhecido como “*substituição tributária para frente*”, é muito comumente aplicado pelos Estados em relação à incidência do ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Bens e Serviços de Comunicação e de Transporte Intermunicipal e Interestadual e encontra supedâneo no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988.

5 COELHO, Fábio Ulhoa. Op. cit., p. 37

seu cumprimento, não é equivocado afirmar que são normas de direito-custo, que produzem uma repercussão econômica suscetível de avaliação e repasse na cadeia produtiva.

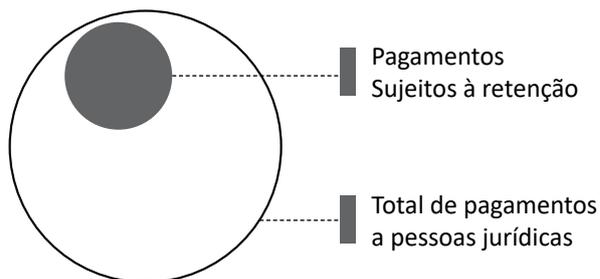
Ocorre que esta realidade é facilmente assimilada ao se analisar o panorama de uma empresa privada. Mas, como temos frisado ao longo da abordagem, é cada vez mais frequente a responsabilização de contratantes dotados da natureza de órgão, autarquia e fundação de direito público, o que acaba por exigir considerações de outra ordem.

Não que tais entidades não tenham de observar e absorver as normas de direito-custo, mas é fato que a repercussão econômica da sobredita observância (ou mesmo da negligência) às obrigações legais vai redundar em um sacrifício financeiro a ser suportado pela sociedade. Ou a máquina pública vai investir na gestão eficiente de suas obrigações tributárias (o que demandará gastos com pessoal, recursos materiais, capacitação e treinamento, etc.), ou suportará o prejuízo de seu inadimplemento quando este fato for constatado pela fiscalização competente. De uma ou de outra sorte haverá dispêndio de recursos públicos, em maior ou menor grau, por força de normas tributárias, quase todas relacionadas a obrigações de terceiros transferidas legalmente para estas entidades.

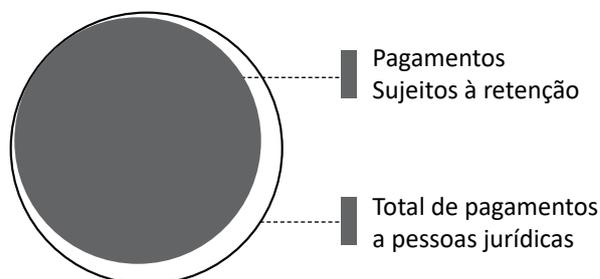
Interessante observar que parte dessa “delegação de função” ocorre em grau acentuado entre entidades do mesmo nível de governo. Especialmente em se tratando da União, as normas que impõem a retenção e recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o PIS/Pasep⁶ e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), determinam que as entidades integrantes

da Administração Pública federal são obrigadas a proceder à retenção destes tributos não somente na aquisição de alguns serviços, como a maioria das outras entidades, mas em todos os serviços e em todas as aquisições de produtos.⁷

Graficamente isso representa um volume de retenções destes tributos federais (IR, CSLL, PIS/Pasep e COFINS) substancialmente maior que o das empresas privadas, por exemplo. Suponhamos que no gráfico abaixo o volume total de pagamento de uma empresa privada esteja representado pelo círculo vazado, enquanto os pagamentos sujeitos à retenção dos tributos acima estejam representados pelo círculo cinza.



Se estivermos falando de uma entidade federal obrigada a proceder à retenção de que trata o art. 64 da Lei nº 9.430/96, a representação gráfica acima aponta o seguinte panorama:



Como se pode ver, em se tratando de entidades da administração pública federal, a importância da gestão tributária de contratos se revela ainda maior, uma vez que o volume de tributos descontáveis nos pagamentos a pessoas jurídicas

6 O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), criados pelas Leis Complementares nºs 7/70 e 8/70, permitem aos desempregados o recebimento do “seguro-desemprego”, bem como asseguram aos trabalhadores de baixa renda um abono anual de 1 (um) salário mínimo.

7 Exceto nas hipóteses que a Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012 dispensa.

é proporcionalmente bem superior ao de outras entidades (das administrações públicas estaduais ou municipais e das entidades privadas).

Como a União é quem utiliza do recurso da responsabilização tributária de terceiros com maior contundência, não se deve estranhar que as entidades sob sua gerência estejam submetidas a mais normas dessa natureza. Em verdade, a principal motivação do governo federal ao atribuir às suas entidades a responsabilidade por tributos de terceiros é assegurar, na fonte, que uma parcela dos recursos despendidos através de seu orçamento retorne por meio das exações fiscais.

1.4. Necessidade de integração entre diversos setores da entidade contratante

A eficiente gestão tributária de contratos exige a adequada planificação das atividades que envolvem desde a elaboração do contrato até a análise final do documento fiscal que dá suporte à operação, sem prejuízo da tramitação interna entre tais etapas.

Isso porque o fenômeno da incidência tributária se apresenta multifacetado, tornando necessária uma participação colaborativa de cada responsável pela contratação, fiscalização, contabilização, pagamento e controle (ou auditoria) do objeto, uma vez que somente a correta análise e enquadramento legal de seus contornos permite o cumprimento adequado das obrigações tributárias, sem deixar o contratante suscetível de assumir passivos posteriormente.

Muito comumente se verifica que a culpa pela autuação fiscal resultante dos tributos aqui estudados é atribuída ao departamento financeiro, por exemplo. Entretanto, este muitas vezes é cobrado pelo mau trato das informações de contratação e pagamento, cuja origem foi documentada de forma deficiente, sem preocupação com

o adequado enquadramento no plano legislativo.

Ocorre, por exemplo, que certos contratos de locação de bens móveis, os quais não se sujeitam à incidência do ISS⁸, são celebrados sem a menção ao fornecimento de mão de obra. Para o responsável pela análise do documento, trata-se de um caso típico em que o imposto municipal não incidirá. Entretanto, se a fiscalização constatar que há o fornecimento de serviços previstos na Lei Complementar associado ao bem locado, a natureza da operação enseja a tributação pelo ISS, desaparecendo as características da mera locação.

As formas utilizadas pela fiscalização para apuração da verdade material – um princípio que norteia a verificação do fenômeno tributário – são as mais variadas. E, se de alguma maneira este fato for apurado e provado, o tomador do serviço pode ser autuado para recolher o valor do ISS não descontado por ocasião do pagamento.

Em casos como tais, é corriqueiro alegar que houve negligência da parte do departamento contábil/financeiro, mas este apenas tratou a operação tal como formalmente ela se apresentava. Cabia ao responsável pela contratação identificar a real necessidade, bem como as implicações tributárias de sua execução, a fim de prever a incidência fiscal sobre a operação.

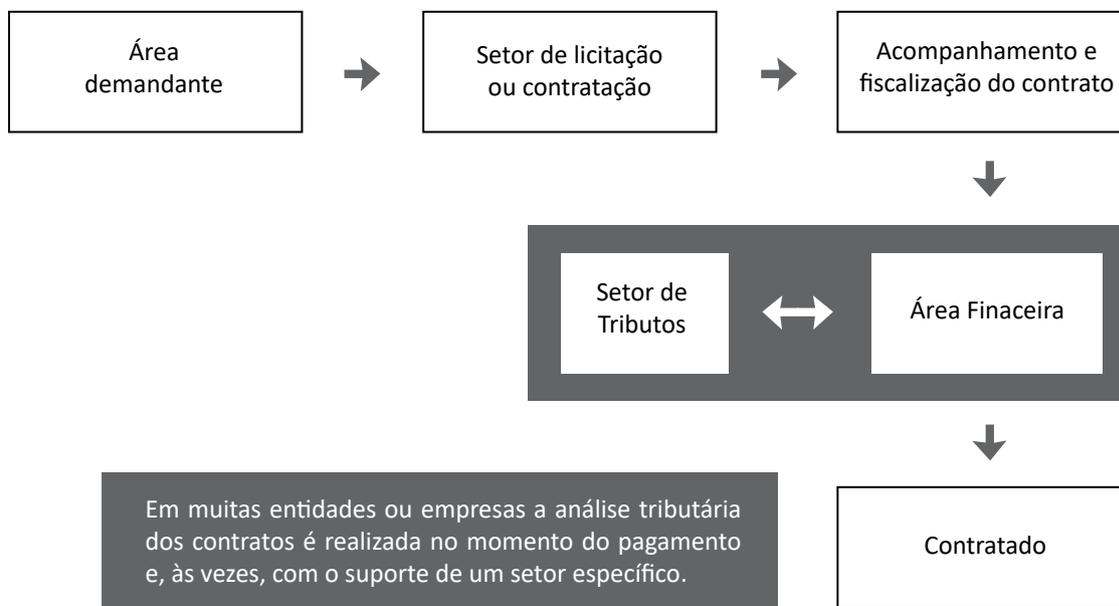
Situações assim revelam também a importância de capacitar minimamente os agentes administrativos que lidam com estes processos, independentemente da posição que ocupam na sua tramitação.

O que se pode constatar é que, de fato, a maioria das empresas e entidades públicas possuem um modelo ultrapassado de gestão tributária de seus contratos, em que a tônica é a desconexão entre os diversos setores envolvidos no

8 A locação de bens móveis constava do item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, mas foi vetada quando da sanção presidencial. No capítulo em que tratamos do ISS este aspecto é explicado mais detalhadamente.

processo de contratação e pagamento de terceiros, fato este que decorre de vários fatores já pontua-

dos aqui. O fluxo do processo normalmente se dá de acordo com o diagrama abaixo:



A área demandante é o setor da empresa que necessita da contratação de determinada operação (a aquisição de produto ou contratação de serviço). Em muitas estruturas ela não possui autonomia para contratar, mas encaminha a solicitação para o setor responsável. Em se tratando de entidade pública, a área demandante elabora o termo de referência para nortear a atuação do setor competente. Este, por sua vez, formaliza a contratação e a partir daí se desvincula do negócio, que será acompanhado e fiscalizado pelo setor ou pelas pessoas designadas para tanto, que não raramente são da própria área demandante.

À medida que o contrato é executado, as notas fiscais ou faturas são encaminhadas para o setor ou pessoa responsável pelo respectivo acompanhamento, que por sua vez atesta o documento e autoriza o pagamento. Na sequência o processo chega à área financeira, sendo que neste momento, normalmente, é que se faz a análise da tributação incidente sobre a operação.

A depender da estrutura da entidade contratante, é possível que haja um setor tributário composto por colaboradores focados nessa temática e aptos a orientar

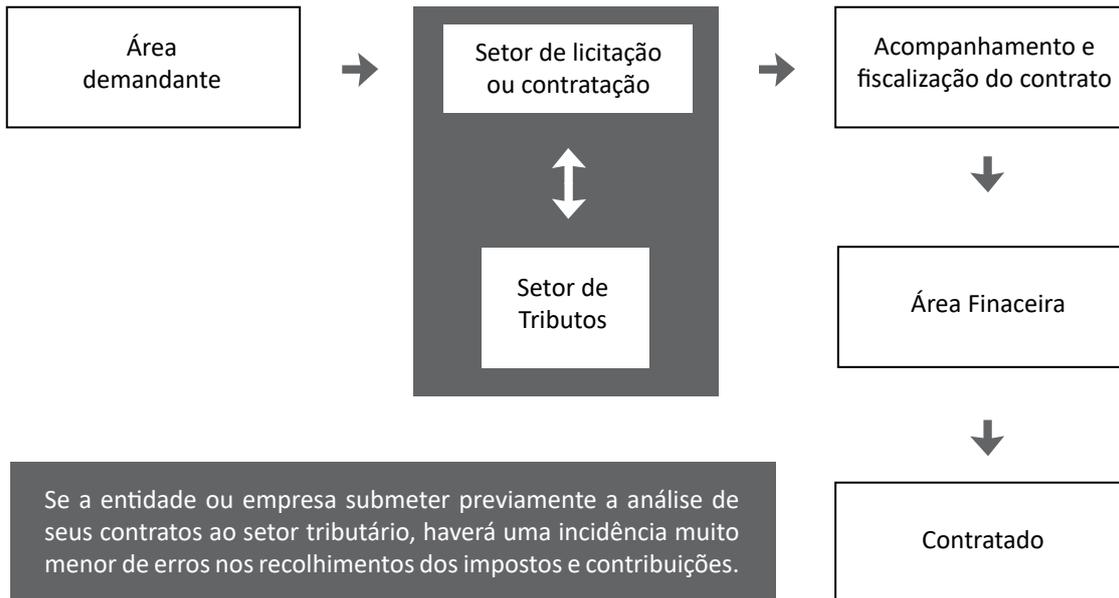
o setor financeiro quanto aos encargos incidentes sobre a operação. Entretanto, isso não é comum, especialmente em se tratando de entidades públicas.

A consequência natural do fluxo apresentado é que muitas falhas cometidas ao longo do processo, desde a contratação até erros cometidos na emissão do documento fiscal pela empresa contratada, ou não são detectados, ou a sua constatação após a execução do contrato e emissão da nota fiscal não permite a correção.

Este é um cenário com o qual nos deparamos frequentemente, especialmente na contratação de serviços. Entre outras razões, constata-se que a dificuldade de quem realiza a análise tributária é captar as características da operação que permitam o adequado tratamento fiscal apenas a partir da documentação formal, que muitas vezes é produzida por pessoas sem qualificação para descrever adequadamente o objeto. Às vezes não é o caso, mas o objeto do negócio envolve conhecimentos técnicos específicos em determinadas áreas e aqueles que fazem a análise tributária não conseguem compreender a natureza da operação a partir das terminologias adotadas.

É por todas essas razões que temos proposto a adoção de um modelo que se pautar na necessidade de driblar tais obstáculos. Não apresentamos abaixo o único fluxo possível, mas uma sugestão que tem como vantagem o fato de in-

tegrar os setores em torno da temática tributária quando da contratação de terceiros, antecipando a análise da tributação incidente sobre o contrato para o momento de sua celebração. Vejamos a proposta:



Segundo o modelo de gestão de contratos acima, a análise tributária da operação deve anteceder a própria celebração do negócio, a fim de avaliar quais são as incidências que recairão sobre o contratante e contratado, seu impacto financeiro e outros aspectos que tenham relevância.

Tomemos como exemplo a contratação de operação envolvendo a instalação de divisórias nas dependências da empresa contratante, com todo o material fornecido pela empresa contratada. Por diversas vezes ao longo de nossa jornada nos deparamos com empresas ou entidades públicas que pagaram pela operação lastreados em nota fiscal de prestação de serviços. Entretanto, conforme demonstraremos com mais detalhes no capítulo 6, ao tratarmos do ISS, com as características que descrevemos aqui a operação é exclusivamente mercantil, sujeitando-se ao ICMS. Desta falha pode decorrer uma série de consequências, inclusive tributárias, cujas consequências podem ser mais ou menos graves a depender da natureza jurídica do contratante, mas sobre as quais não entraremos em detalhes agora.

Fato incontestável é que, sendo adotado o modelo de gestão por nós sugerido, a detecção da falha se dará antes mesmo da celebração do negócio, no momento em que o setor responsável pela contratação analisar a documentação e verificar que a natureza da operação não está condizente com o que diz a legislação tributária.

Algumas instituições, já cientes da necessidade de repensar o modelo predominante, têm adotado variações do que apresentamos, mas que também são mais eficazes na gestão tributária de seus contratos em comparação com o modelo tradicional. É a hipótese, por exemplo, das empresas que atestam o crédito da contratada para que, somente após esse momento, a respectiva nota fiscal ou fatura seja emitida. Ou seja, a conformidade é verificada previamente à emissão do documento fiscal, facilitando a verificação da compatibilidade entre o que fora contratado e o que fora executado, com a consequente análise tributária.

Independentemente das variações propos-

tas em alternativa ao modelo tradicional, é fato incontestável que nas empresas e entidades públicas que se caracterizam como grandes contratantes de terceiros a discussão dessa temática se revela fundamental. E a nossa proposta vai nessa direção. Ou seja, não queremos simplesmente dissecar as normas tributárias que estabelecem os contornos jurídicos da incidência de impostos e contribuições na fonte, mas pretendemos ir além, oferecendo soluções práticas que perpassam os limites do direito tributário e adentram em seara correlacionada, a da gestão administrativa, de modo que os problemas vivenciados pelos profissionais dos mais diversos segmentos sejam mais facilmente resolvidos.

1.5. Gestão Tributária de Convênios

A proposta desta obra abrange também a gestão das obrigações tributárias decorrentes da celebração de convênios públicos. Para melhor compreensão do que é pertinente a este tópico, faz-se necessário esclarecer os principais conceitos envolvidos nestas operações.

Os convênios são definidos pela doutrina como sendo os *“acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes.”*⁹

No âmbito federal, o Decreto nº 11.531, de 16 de maio de 2023, que substituiu o Decreto nº 6.170/2007, dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse. Nele o convênio está definido como o *“instrumento que, na ausência de legislação específica, dispõe sobre a transferência de recursos financeiros provenientes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União para a execução de programas, projetos e atividades de interesse recíproco e em regime de mútua colaboração (art. 2º, II).”*

Este instrumento pelo qual uma entidade pública denominada concedente transfere recursos financeiros para outra entidade pública ou entidade privada sem fins lucrativos (conveniente), a fim de executar um objeto de interesse comum, tem sido adotado em larga escala pela União e sua crescente utilização decorre de fatores administrativos e financeiros. Especialmente após a Constituição Federal de 1988, a União instituiu e alargou diversas hipóteses de incidência tributária, ampliando significativamente sua participação no bolo da arrecadação nacional. Entretanto, muitas das demandas da população se materializam em realidades distantes da estrutura administrativa federal. Enquanto a União tem sua administração muito concentrada, outros entes federativos, em especial os Municípios, enfrentam problemas cotidianos decorrentes da manifestação concreta da convivência social.

É nesse contexto que as demandas por ações específicas do Estado se fazem necessárias. Não por outra razão, é através dos convênios que a União tem transferido uma imensa quantidade de recursos financeiros para os Municípios, a fim de que estes executem projetos relacionados às sobreditas demandas. Não que os convênios sejam utilizados exclusivamente entre a União e os Municípios, mas indubitavelmente uma análise estatística de sua adoção revelaria que seu uso é mais frequente no âmbito de tais relações.

Traçadas estas linhas gerais sobre o convênio enquanto instrumento de descentralização da administração pública, passemos adiante à análise das questões relacionadas à responsabilidade tributária, primeiro do contratante em geral e depois das entidades envolvidas na aplicação dos recursos oriundos de convênios públicos.