

1
19246**RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES
COFINS, PIS/PASEP E CSSL NA FONTE:
AS LEIS NºS 10.833/03¹ E 9.430/96**

RODRIGO PETRY*

**1. A Lei nº 10.833/03 (conversão da MP nº 135/03)
e a retenção na fonte das contribuições sociais COFINS,
PIS/PASEP e CSSL**

A Medida Provisória nº 135, editada em 30 de outubro de 2003, a par de transformar a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) em tributo não cumulativo com alíquota de 7,6%, trouxe diversas outras modificações na legislação tributária. Devidamente votada, a MP nº 135 converteu-se na Lei Federal nº 10.833, publicada em 30 de dezembro último.

Dentre as novidades mais importantes, está a criação da obrigatoriedade das pessoas jurídicas prestadoras de diversos serviços sofrerem a retenção das contribuições sociais COFINS, PIS/PASEP e CSSL sobre o valor de suas faturas, antes do recebimento da remuneração paga pelas pessoas jurídicas de direito privado tomadoras dos respectivos serviços, como determina o art. 30 da citada lei.

Assim sendo, a partir de 1º de fevereiro de 2004², as pessoas jurídicas de direito privado que prestem os serviços especificados no art. 30 do citado diploma legal *deverão sofrer a retenção de 4,65% (quatro vírgula sessenta e cinco por cento) do valor de suas faturas de cobrança*, à título de tributação na fonte das contribuições sociais COFINS, PIS/PASEP e CSSL. Essa nova obrigação fiscal foi regulamentada recentemente pela Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa nº 381, publicada no último dia 05 de janeiro.

Mas não somente as pessoas jurídicas prestadoras de serviços à pessoas jurídicas de direito privado estarão

1 Lei que resultou da conversão da Medida Provisória nº 135, de 30.10.03.

2 Na redação original da MP nº 135/03, em seu art. 68, II, o termo inicial para vigência da obrigatoriedade de retenção da COFINS, PIS e CSSL na fonte era previsto para 1º.01.04. Durante a votação da conversão da MP em lei, os congressistas compreenderam que era necessário alterar tal termo para 1º de fevereiro do presente ano, a fim de dar a devida oportunidade das empresas e demais pessoas jurídicas envolvidas adaptarem-se às novas obrigações. Assim, a redação do art. 93, II, da Lei nº 10.833/03 é clara em estabelecer o termo inicial de vigência das novas retenções somente a partir de 1º.02.04.

sofrendo retenções na fonte de tais contribuições. Os prestadores de serviços e também os fornecedores de bens que servirem à empresas públicas federais, sociedades de economia mista federais e outras entidades federais assemelhadas, assim como órgãos públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios também serão afetados, como dispõe os arts. 33 e 34 da Lei nº 10.833/03.

É de se ressaltar que a Lei nº 10.833/03 não inovou totalmente a ordem jurídica ao estabelecer a retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL. Alguns anos antes, a Lei nº 9.430/96 já havia instituído a obrigatoriedade de retenção na fonte de tais contribuições, especificamente para o caso de prestação de serviços e fornecimento de bens à órgãos públicos federais.

**1.1 Quadro geral de retenção das contribuições
COFINS, PIS/PASEP e CSSL existentes**

Tendo em vista as novas hipóteses de retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL recentemente criadas pela Lei nº 10.833/03 (conversão da MP nº 135/2003), assim como a existência de hipóteses de retenção anteriormente vigentes, é interessante construir um quadro geral da legislação atualmente em vigor, para melhor visualizar a que espécies de retenções na fonte estão sujeitos os prestadores de serviços e fornecedores de bens no Brasil.

Assim sendo, as hipóteses de retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL na fonte, de acordo com as Leis nºs 10.833/03 e 9.430/96, podem ser divididas em cinco espécies básicas, a seguir analisadas:

a) Serviços em geral e fornecimento de bens prestados à órgãos públicos federais, autarquias e fundações

Como já esclarecido, antes mesmo da edição da Lei nº 10.833/03 já existia hipótese de retenção na fonte da COFINS, PIS/PASEP e CSSL (também no percentual de 4,65% sobre a fatura de cobrança), que onerava a prestação de serviços em geral e o fornecimento de bens. Tal retenção está ainda vigente, entretanto, sempre foi aplicável apenas para os pagamentos feitos por órgãos públicos federais, suas autarquias e fundações, e não para pagamentos feitos por outras entidades.

Tal hipótese de retenção foi criada pelo art. 64 da Lei nº 9.430/96, e passou a vigorar desde janeiro de 1997, *in verbis*:

“Art. 64 - Os pagamentos efetuados por *órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a*

peças jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social (COFINS) e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º - A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento." (grifo nosso)

b) Serviços em geral e fornecimento de bens prestados à empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades ligadas à União Federal

A Lei nº 10.833/03, em seu art. 34, ampliou as hipóteses de retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL criadas originalmente pela Lei nº 9.430/96 apenas para órgãos públicos federais, suas autarquias e fundações. A partir de 1º de fevereiro de 2004, passa a haver retenção de tais contribuições também no caso de prestação de serviços e fornecimento de bens em geral para outras entidades ligadas à União Federal.

Serão atingidas pela nova disposição legal, as prestações de serviços em geral e também o fornecimento de bens para empresas públicas federais, para sociedades de economia mista federais, assim como para outras entidades "em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).³

c) Serviços em geral e fornecimento de bens prestados à órgãos públicos estaduais e municipais, suas autarquias e fundações

A Lei nº 10.833/03, em seu art. 33⁴, também ampliou as hipóteses de retenção previstas originalmente pelo art. 64 da Lei nº 9.430/96, ao criar a possibilidade da retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL em 4,65% sobre a fatura de cobrança também no caso de prestação de serviços em geral e fornecimento de bens para órgãos da administração pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim como para suas autarquias e fundações.

Importa ressaltar que, no entanto, tal possibilidade fica condicionada à formulação de convênio entre a União (por intermédio da Secretaria da Receita Federal), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

³ Veja art. 34 da Lei nº 10.833/03.

⁴ "Art. 33 - A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com os Estado, Distrito Federal e Municípios para estabelecer a responsabilidade pela retenção na fonte da CSSL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 31, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações dessas administrações públicas às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral." (grifo nosso)

Assim, ao participar de licitações públicas ou planejar a contratação com Estados, Distrito Federal ou Municípios, caberá à toda empresa prestadora de serviços ou fornecedora de bens em geral verificar se está firmado o convênio aludido para, assim, prever a ocorrência ou não da retenção (antecipação de recolhimento) das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL em seus custos tributários.

d) Serviços específicos de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, e administração de contas a pagar e a receber

Para os serviços acima especificados, prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, a Lei nº 10.833/03 previu claramente em seu art. 30 a obrigatoriedade de retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL, no percentual de 4,65% sobre o valor da respectiva fatura de cobrança, *in verbis*:

"Art. 30 - Os pagamentos efetuados pelas *peças jurídicas a outras peças jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios." (grifo nosso)

A retenção das contribuições deverá ser efetuada pelas empresas ou quaisquer outras pessoas jurídicas tomadoras dos serviços expressamente citados. Ficam obrigadas à realizar a retenção na fonte inclusive as associações, sociedades cooperativas, fundações de direito privado e condomínios edilícios, dentre outras entidades, conforme prescreve o § 1º do art. 30 da citada lei.

Entretanto, veja-se que as expressões utilizadas pela lei, como "serviços de conservação", "serviços de manutenção" e "serviços de assessoria mercadológica" podem dar margem à interpretações diversas, sendo recomendável a realização de consulta à Secretaria da Receita Fed-

ral, para que o prestador do serviço não venha a ser surpreendido futuramente por uma interpretação equivocada do Fisco.⁵

e) Serviços profissionais

Diversas empresas prestadoras de serviços, cujas atividades não são expressamente citadas pelo *caput* do art. 30 da Lei nº 10.833/03, suscitaram dúvidas quanto ao verdadeiro significado da segunda parte do *caput* do citado artigo, que diz respeito à obrigação de retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL sobre a remuneração de serviços profissionais. Enfim, quais seriam tais serviços?

Veja-se primeiramente os termos do *caput* do art. 30 da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

"Art. 30 - Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP." (grifo nosso)

Observa-se que os serviços taxativamente enumerados na primeira parte do citado dispositivo (limpeza, conservação, manutenção, etc.) não se configuram como serviços profissionais, pois não são exercidos por pessoa habilitada em profissão regulamentada (conhecido comumente por "profissional liberal").

A expressão "serviços profissionais" serve para designar serviços prestados por profissionais que dependam de habilitação legal para o exercício de profissão regulamentada, assumindo responsabilidade pessoal por seus serviços, embora possam prestá-los em nome de sociedade. Portanto, não é todo e qualquer serviço que será onerado pela retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL na fonte.

Esclarecendo quais seriam os "serviços profissionais" para efeito de retenção das contribuições, o § 4º do art. 1º da Instrução Normativa da SRF nº 381 (publicada em 05 de janeiro último) definiu-os como os serviços relacionados pelo art. 647 do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda. Portanto, tais serviços são os mesmos tri-

5 Isso porque, apesar da dicção legal apontar serviços de "conservação" e "manutenção" como serviços ligados à conservação e à manutenção de bens imóveis, geralmente ligados aos serviços de limpeza, corre-se o risco de haver interpretação extensiva, pela qual se compreenda ser necessária a retenção das contribuições sobre outros serviços, como por exemplo, serviços de "manutenção de equipamentos industriais", ou "conservação" de alimentos em depósito.

butados como serviços profissionais pelo Imposto de Renda Retido na Fonte.⁶

Tendo em vista as particularidades dos serviços prestados por cada pessoa jurídica, os contribuintes que ainda tiverem dúvidas quanto ao seu enquadramento, nas hipóteses de retenção, poderão formular consulta formal à Receita Federal, e discordando, poderão eventualmente buscar declaração do Poder Judiciário a fim de evitar a retenção do percentual de 4,65% do valor de suas faturas de cobrança.

Importa ressaltar, ainda, que apesar da retenção na fonte da COFINS sobre as faturas de pessoas jurídicas (sociedades) prestadoras de serviços profissionais estar prevista na Lei nº 10.833/2003, tal retenção é indevida, pois tais entidades encontram-se isentas da cobrança de COFINS, a teor do disposto pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, conforme adiante esclarecido.

1.2. Pessoas jurídicas que não poderão sofrer a retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS e CSSL:

a) Dispensa da retenção de COFINS, PIS/PASEP e CSSL

Não sofrerão as retenções na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL (prescritas pelos arts. 30, 33 e 34 da Lei nº 10.833/03, assim como pelo art. 64 da Lei nº 9.430/96) as seguintes empresas⁷:

- a) Itaipu Binacional;
- b) empresas estrangeiras de transporte de cargas ou passageiros;
- c) empresas optantes pelo regime tributário especial – SIMPLES.

6 São eles: administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); advocacia; análise clínica laboratorial; análises técnicas; arquitetura; assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); assistência social; auditoria; avaliação e perícia; biologia e biomedicina; cálculo em geral; consultoria; contabilidade; desenho técnico; economia; elaboração de projetos; engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); ensino e treinamento; estatística; fisioterapia; fonoaudiologia; geologia; leilão; medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); nutricionismo e dietética; odontologia; organização de feiras de amostras; congressos; seminários; simpósios e congêneres; pesquisa em geral; planejamento; programação; prótese; psicologia e psicanálise; química; radiologia e radioterapia; relações públicas; serviço de despachante; terapêutica ocupacional; tradução ou interpretação comercial; urbanismo e veterinária (veja § 1º do art. 647 do RIR). "O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta" (§ 2º do mesmo artigo).

7 Veja art. 32 da Lei nº 10.833/03 em relação à dispensa da retenção do art. 30 da mesma lei; e o art. 18 da Instrução Normativa SRF/STN/SFC nº 23, de 02.03.01, em relação à dispensa das retenções dos arts. 33 e 34 da Lei nº 10.833/03, e da prevista pelo art. 64 da Lei nº 9.430/96.

Especialmente em relação à retenção do art. 30 da Lei nº 10.833/03, não estão submetidas à ela as pessoas jurídicas não expressamente citadas no referido dispositivo, como antes esclarecido.

b) Dispensa da retenção de COFINS e PIS/PASEP

Não sofrerão a retenção na fonte para a COFINS e PIS/PASEP⁸ (sendo retida apenas a CSSL), as seguintes empresas:

a) empresas nacionais de transporte, na prestação de serviços de transporte internacional de cargas ou de passageiros;

b) os estaleiros navais brasileiros, na prestação de serviços de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432/1997.

c) Dispensa da retenção de COFINS – as sociedades profissionais

Como já alertado, apesar do art. 30 da Lei nº 10.833/03 aplicar expressamente a retenção da COFINS para os serviços prestados por sociedades prestadoras de serviços profissionais, tal retenção revela-se indevida em face da isenção da COFINS de que gozam tais entidades no teor da Lei Complementar nº 70/91.

Portanto, não deverá haver retenção na fonte da COFINS sobre a fatura de cobrança das sociedades prestadoras de serviços profissionais, uma vez que tais pessoas jurídicas encontram-se *isentas do recolhimento da COFINS, conforme previsto pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, em conjunto com o disposto no art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87.*⁹

Tal isenção da COFINS, estabelecida por lei complementar, não foi revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, que na interpretação pacificada no Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui hierarquia inferior à lei complementar.¹⁰

8 Como prescrito pelos arts. 30, 33 e 34 da Lei nº 10.833/03, assim como pelo art. 64 da Lei nº 9.430/96.

9 "Art. 6º - São isentas da contribuição:

...

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21.12.87."

Por sua vez, o art. 1º do Decreto nº 2.397/87 refere-se às sociedades civis de profissão regulamentada, *in verbis*:

"A partir do exercício financeiro de 1989 não incidirá o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país."

10 "As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País, gozam de isenção da COFINS. 2. Precedentes jurisprudenciais." (STJ - 1ª Turma - REsp nº 227.939/SC - Rel. Milton Luiz Pereira, DJ 12.03.01)

Assim sendo, em tese, deverão ser dispensadas da retenção da COFINS as sociedades prestadoras de serviços profissionais. Porém, o Fisco Federal não entende assim. Em sua visão, a Lei nº 9.430/96 realmente revogou a isenção da COFINS antes concedida pela Lei Complementar nº 70/91. Portanto, será necessária medida judicial para evitar-se a retenção da COFINS sobre tais serviços.

Para as sociedades prestadoras de serviços profissionais que já possuem pedido de reconhecimento de seu direito à isenção da COFINS em trâmite no Judiciário, e estão protegidas por alguma causa suspensiva da cobrança (art. 151 do CTN), como decisão liminar ou realização de depósito judicial das quantias controvertidas, é importante comunicar seus clientes (tomadores de serviços), especialmente para que *se abstenham de realizar a retenção na fonte da COFINS sobre a fatura dos serviços recebidos.*¹¹

d) Orientação geral na dispensa de retenção na fonte

De qualquer forma, sendo a pessoa jurídica beneficiária de isenção ou outra forma de dispensa do pagamento de uma ou mais contribuições dentre as citadas (COFINS, PIS/PASEP e CSSL), sofrerá a retenção na fonte apenas da contribuição não abrangida pela isenção ou dispensa de pagamento.

1.3. Pessoas jurídicas que não estão obrigadas a reter as contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL sobre os pagamentos que efetuarem:

Não estão obrigadas a efetuar a retenção na fonte das contribuições sociais COFINS, PIS/PASEP e CSSL as empresas optantes pelo regime SIMPLES.

Também não estarão obrigadas a efetuar a retenção das contribuições sobre o pagamento dos serviços e bens que lhes forem fornecidos, os Estados, Distrito Federal e Municípios que não firmarem convênios com a União Federal, nos termos do art. 33 da Lei nº 10.833/03.

2. Outras questões importantes

Importa observar que a retenção na fonte aqui tratada não exclui a continuidade de outras retenções na fonte já existentes como, por exemplo, a retenção do imposto de renda. As empresas prestadoras de serviço abrangidas pelo regime não cumulativo da contribuições COFINS e PIS/PASEP devem sofrer a retenção na fonte das contribuições, sem maiores implicações.

A retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL prevista pelo art. 30 da Lei nº 10.833/03 deve ser realizada pela pessoa jurídica tomadora do serviço, que ficará obrigada à recolher os valores retidos à conta do Tesouro Nacional (por intermédio de DARF) por meio de seu estabelecimento matriz.

11 Conforme prescreve o art. 8º da IN SRF nº 381 (DOU 05.01.04), a pessoa jurídica amparada por causa de suspensão da exigibilidade judicial (art. 151, II, IV ou V, da Lei nº 5.172/66) de alguma das contribuições envolvidas na retenção sofrerá a retenção apenas das contribuições consideradas devidas, e não albergadas pela suspensão da exigibilidade.

Tanto para a retenção prevista no art. 30, quanto para as previstas nos arts. 33 e 34 da Lei nº 10.833/03, o prazo para recolhimento do *quantum* retido é o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora de serviços ou fornecedora de bens. Ou seja, em geral, deverá ocorrer na quarta-feira da semana seguinte àquela em que ocorreu o pagamento (e a retenção) das contribuições sobre a fatura de cobrança dos bens ou serviços.

3. O ônus financeiro da retenção na fonte da COFINS, PIS/PASEP e CSSL instituídas pela Lei nº 10.833/03

A retenção na fonte pagadora de serviços e bens do *quantum* correspondente às alíquotas de 3% (COFINS); 0,65% (PIS/PASEP) e 1% (CSSL) pode causar ou não uma oneração excessiva às empresas. Em boa parte dos casos, o prejuízo ou não pela retenção das contribuições dependerá basicamente da relação existente entre a forma de incidência não cumulativa da COFINS e PIS/PASEP e o *quantum* retido na fonte, assim como da existência ou não de lucro, no caso da CSSL.

Em relação às contribuições COFINS e PIS/PASEP não cumulativas, como as empresas prestadoras de serviço em geral não conseguem obter pleno abatimento das alíquotas das contribuições COFINS (7,6%) e PIS/PASEP (1,65%), pois não podem abater como créditos os valores pagos à título de salários assim como outros insumos produtivos, os débitos finais de COFINS e PIS/PASEP serão em regra sempre maiores que o *quantum* retido na fonte, como antecipação de pagamento (que corresponde a 3,65%).

Exemplificando: há casos de empresas prestadoras de serviço que, pelo fato de não conseguirem créditos para abatimento do valor das alíquotas das contribuições citadas, estão arcando com uma oneração fiscal correspondente ao peso tributário de uma alíquota de 1,20% para a contribuição ao PIS/PASEP e, em breve, sofrerão com uma carga fiscal adicional de 6,40% sobre o seu faturamento, quando da incidência não cumulativa da COFINS. Assim sendo, a retenção na fonte das contribuições COFINS e PIS/PASEP no percentual de 3,65% parece não se mostrar excessivamente onerosa para uma boa parte dos prestadores de serviços.

Em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), a instituição da retenção de 1% do valor da fatura, pode ocasionar graves injustiças, especialmente no caso de empresas que operam sem resultado positivo, ou seja, que em tese não estariam obrigadas à recolher, no final do período de apuração, a contribuição CSSL, pois simplesmente não há lucro a ser tributado. Nesses casos, a retenção na fonte mostra-se flagrantemente perversa, pois o tributo retido antecipadamente sequer é devido.

Diante de tais observações, cumpre verificar se há possibilidade de contestar perante o Poder Judiciário a instituição da retenção na fonte de 4,65% sobre as faturas de serviços e fornecimento de bens, correspondente às contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL, conforme prescrito pelo arts. 30, 33 e 34 da Lei nº 10.833/03.

Após uma análise do que já ocorreu em casos semelhantes, conclui-se que atacar a legalidade da retenção em si não é tarefa fácil, pelo contrário. De outro lado, caso o contribuinte tenha interesse, existe a possibilidade de combater o enquadramento específico de seus serviços nas hipóteses de retenção expressas na legislação. Veja-se as observações a seguir elaboradas sobre a perspectiva de combate às novas hipóteses de retenção na fonte da COFINS, PIS/PASEP e CSSL.

4. O questionamento da legalidade da retenção na fonte da COFINS, PIS/PASEP e CSSL instituídas pela Lei nº 10.833/03 – possível entendimento dos tribunais

Como um dos corolários do sistema de especial proteção dos contribuintes insculpido na Constituição Federal de 1988, vigora como limitador da atividade tributária o princípio da legalidade, pelo qual nenhum tributo pode ser criado ou majorado senão em virtude de lei. E não se esgota aí: todo e qualquer aspecto relacionado à incidência do tributo deve estar previsto em lei, previamente publicada, para que possa ser cobrado dos cidadãos.

Assim, somente após a realização do fato previsto na norma de incidência tributária é possível exigir-se o tributo. Tais postulados constitucionais são expressão de um "sobrepincípio" tributário, o da segurança jurídica.

É em face disso que o mecanismo de retenção de tributos na fonte deve ser visto com muitas reservas, pois constitui-se em uma antecipação do próprio "fato gerador" do tributo, tendo em vista que somente após realizado o fato típico é que surgirá a relação jurídica tributária.

Porém, não nos parece tarefa fácil questionar perante o Poder Judiciário a legalidade da instituição de retenção na fonte das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL, na forma prescrita pelo art. 30 e seguintes da Lei nº 10.833/03.

Isso porque, a sistemática de retenção de tributos na fonte pagadora já é algo tido como aceitável pelos tribunais desde há muito tempo, especialmente em relação ao imposto de renda (que inclusive comporta em sua legislação hipóteses de tributação exclusiva na fonte). A par disso, em casos semelhantes ao presente, os tribunais muitas vezes consideram a sistemática de retenção na fonte uma "mera técnica de arrecadação tributária", por vezes necessária para a "racionalização" e "operacionalização" da cobrança dos tributos.

Veja-se, também, que inclusive a Constituição Federal foi alterada em 1993, pela Emenda nº 03 para permitir expressamente a tributação de "fatos futuros"¹², o que alberga o regime de substituição tributária, à semelhança do que ocorre também em geral nas retenções de tributos na fonte pagadora ou geradora de riqueza.

12 "Art. 150 - ...

...
§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

Outra experiência que antecipa o possível julgamento dos tribunais pela legalidade da retenção na fonte, instituída pelo art. 30 e seguintes da Lei nº 10.833/03, diz respeito à aceitação pelos tribunais superiores, como legal e legítima, da substituição tributária "para frente", sistemática de incidência e arrecadação que gera o recolhimento antecipado do tributo, especialmente o ICMS, e que se assemelha sob tal ponto de vista, à sistemática de retenção de tributos na fonte.

Em outros casos, os tribunais estão julgando também legal e legítima a instituição da retenção na fonte da contribuição especial para seguridade social, incidente sobre salários. Como se sabe, a Lei nº 9.711/98 instituiu, para os casos de prestação de serviços por meio de cessão de mão-de-obra a obrigatoriedade dos prestadores sofrerem a retenção do percentual de 11% sobre o valor de suas faturas de cobrança, como "antecipação" do recolhimento da contribuição aludida.¹³

De qualquer forma, havendo interesse e oportunidade para a pessoa jurídica, é possível combater o enquadramento de seus específicos serviços nas hipóteses legais de retenção das contribuições COFINS, PIS/PASEP e CSSL, na forma disposta pelo art. 30 e seguintes da Lei nº 10.833/03, como antes comentado e, especialmente, a injustiça da tributação na fonte da CSSL, nos casos em que a empresa não apresente lucro.

Caberá a cada prestador de serviço, com antecedência à 1º de fevereiro de 2004, avaliar a oneração causada pela possível retenção na fonte da COFINS, PIS/PASEP e CSSL sobre a fatura de seus serviços, estudando a classificação de suas atividades de acordo com os critérios já expostos e, caso ainda haja dúvida, poderá formular consulta à Receita Federal sobre seu enquadramento. Diante do conjunto de avaliações, a prestadora de serviço poderá ou não recorrer ao Poder Judiciário para ver reconhecida a exclusão de seus serviços em relação às hipóteses de retenção, com as ressalvas já feitas.

* *Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR. Advogado especializado em Direito Tributário.*

13 Veja-se o entendimento do STJ, por meio de sua 1ª Turma, sobre a legalidade dessa espécie de retenção na fonte, *in verbis*: "Tributário. Recurso Especial. Contribuição Previdenciária. Empresas Prestadoras de Serviço. Retenção de 11% sobre Faturas. (...) 3. O procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal, haja vista que, apenas, obriga a empresa contratante de serviços a reter da empresa contratada, em benefício da previdência social, o percentual de 11% sobre o valor dos serviços constantes da nota fiscal ou fatura, a título de contribuição previdenciária, em face dos encargos de lei decorrentes da contratação de pessoal. (...). 5. O que a lei criou foi, apenas, uma nova sistemática de arrecadação, embora mais complexa para o contribuinte (...)." (STJ - 1ª Turma - REsp nº 415.716/MG - Rel. Min. José Delgado - j. 02.05.02)

1
19245

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA COM BASE EM CRUZAMENTO DE DADOS DA CPMF DE CONTRIBUINTE PESSOA FÍSICA, QUE ERA, À ÉPOCA, TITULAR DE FIRMA INDIVIDUAL

VINICIUS TADEU CAMPANILE*
FABIANA RODRIGUES DOS SANTOS**
GILSON SHIBATA***

A Receita Federal tem atuado contribuintes utilizando o cruzamento de dados da CPMF e as movimentações financeiras dos mesmos, no período anterior à entrada em vigor da Lei nº 10.174/01.

Em conseqüência desse malfadado uso, a Secretaria da Receita Federal, com base em indícios de omissão de receita, tem lavrado inúmeros autos de infração.

Referente à questão em tela, consulta-nos contribuinte que, além dos fatos acima mencionados, tem uma particularidade: é titular de firma individual e fazia circular

por sua conta corrente de pessoa física toda a movimentação financeira atinente aos seus negócios.

Informou-nos o citado contribuinte que, durante todo o trâmite do procedimento fiscal que antecedeu ao lançamento, emvidou esforços para comprovar a origem dos recursos utilizados nas movimentações financeiras, uma vez que foi intimada nesse intuito.

Não obstante as tentativas da contribuinte, a qual procurou comprovar a legalidade das movimentações bancárias e que as mesmas não significavam omissão de renda, ao contrário da suposição do Fisco, deparou-se com constantes dificuldades nesta busca.

Ressalte-se, ademais, por indispensável, que sequer a documentação entregue ao Auditor Fiscal, consubstanciada em notas fiscais comprovando a movimentação financeira, foram consideradas.

Impõe-se, portanto, considerar a realidade dos fatos. A eles.

A contribuinte é titular de firma individual. Como é de notório conhecimento a firma individual não possui personalidade jurídica, sendo certo que os bens das pessoas