

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

LEANDRO LUIZ SERRANO SOARES

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

## TRIBUTAÇÃO NA OPERAÇÃO DE INSTALAÇÃO DE CONDICIONADORES DE AR – ESTUDOS E PARECER

### CONSULTA:

1. Somos consultados sobre a tributação nas operações envolvendo a instalação de condicionadores de ar.
2. A Consulente informa que:
  - a) Executa atividade auxiliar da construção civil, **por subempreitada de obras**, sendo geralmente contratada pelo cliente final;
  - b) Quando recebe sua remuneração pela prestação dos serviços, há retenção de INSS (11%). Diz ser titular, desde 2006, de liminar que a dispensa da retenção no INSS na fonte, estando seus tomadores de serviços, entretanto, dispensados da dita retenção. Mesmo concedendo desconto no preço, seus tomadores ignoram a liminar e promovem a retenção do INSS na fonte;
  - c) Diz que a IN 3/05 (INSS) distingue entre instalação de aparelhos de ar condicionado (não há retenção do INSS) e instalação de sistemas de ar condicionado (há retenção do INSS);
  - d) Informa ter promovido alteração em seu contrato social para o fim de expressar este a inclusão de serviços de instalação de **aparelhos de ar condicionado**;
  - e) Informa ainda que dentre os serviços que realiza, na média **60% da receita advém do emprego de material e, 40%, da execução de mão-de-obra tributada pelo INSS (11%)**;
  - f) Finalmente, informa **não emitir NF Mercantil** porque o material que emprega é consumido no processo de instalação. Por outro lado, os equipamentos de refrigeração que instala são, no geral, adquiridos diretamente por seus clientes.

Em razão disso, requer sejam conduzidos estudos visando confirmar o acerto do procedimento adotado, ou, se não, informação sobre os critérios que devam ser revistos visando à sua adequação à legislação tributária e, se necessário, formulação de consulta ao INSS a fim de indagar sobre se devida retenção na fonte (11%), ou não.

### RESPOSTA:

#### I - PREMISSAS

3. A Consulente, enviou-nos diversas informações e documentos. Da análise deles, ressalta-se o seguinte:

## CONTRATO SOCIAL (OBJETO)

- a) **i)** Prestação de serviços de **instalação e manutenção de aparelhos de ar condicionado**, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados; **ii)** elaboração de projetos para **instalação de aparelhos de ar condicionado**, refrigeração, ventilação e aquecimento e tratamento de ar condicionado em ambientes controlados; **iii)** comércio e 'reprofit' de equipamentos e aparelhos de ar condicionado, bem como de suas partes e acessórios.

### CREA

- b) A empresa está registrada no CREA-SP sob nº 0710629;
- c) A atividade por ela desenvolvida exige sua inscrição no CREA já que **elabora e executa projetos de instalação e sistemas de ar condicionado, tendo um engenheiro como sócio, o qual é o responsável técnico perante o CREA-SP.**

### CNAE

- d) Está inscrita no CNAE sob os nºs:

CÓDIGO	CLASSE PRINCIPAL	SUB-CLASSE
4669	COMÉRCIO ATACADISTA DE MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE; PARTES E PEÇAS	Este enquadramento compreende o comércio atacadista de máquinas e equipamentos, tais como aparelhos de ar condicionado para uso não residencial <b>NOTA:</b> Este item do CNAE está compreendido debaixo da classe 46, a qual inclui a venda, sem transformação, cujas operações são usualmente associadas ao comércio, tais como montagem. O comércio de mercadorias organiza-se em "atacado" e "varejo", sendo que o comércio atacadista compreende a revenda de mercadorias novas ou usadas, sem transformação, aos varejistas e a usuários industriais, comerciais ou a outros atacadistas (atacadista é assim considerado pela atividade de comprar a mercadoria que revende)
7112-0	SERVIÇOS DE ENGENHARIA	Este enquadramento compreende os serviços técnicos de engenharia, como elaboração e gestão de projetos e serviços de inspeção técnica
4322-3/02	<b>INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO</b>	Este enquadramento compreende a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de <b>sistemas de refrigeração central</b> , quando não realizados pelo fabricante; sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores

### ISS

- e) Está inscrita no Município de São Paulo, como contribuinte do ISS, sob os seguintes códigos:

CÓDIGO	GRUPO	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO	ALÍQUOTA
01023	1. CONSTRUÇÃO CIVIL	Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, elétrica ou outras obras semelhantes, e respectivos <b>serviços auxiliares ou complementares</b> , inclusive terraplenagem, pavimentação, concretagem e a <b>instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos que se agreguem ao imóvel</b> (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação	5%

		dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)	
01520	3. TÉCNICO-CIENTÍFICO	Engenharia, agronomia, arquitetura, urbanismo e congêneres	5%
07285	14. INSTALAÇÃO, COLOCAÇÃO E MONTAGEM DE BENS	<b>Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos</b> , prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido	5%
07498	15. CONSERVAÇÃO, LIMPEZA E REPARAÇÃO DE BENS MÓVEIS	Conserto, restauração, manutenção e conservação de <b>máquinas, aparelhos, equipamentos</b> , motores, elevadores ou de quaisquer outros objetos	5%

## CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

CONTRATANTE	OBJETO	FORNECIMENTO MATERIAIS/MÃO-DE-OBRA	COMENTÁRIOS
G. Barbosa	<p>Contrato Prestação Serviços a preço fixo para:</p> <p>i) fornecimento;</p> <p>ii) <b>montagem e instalação de equipamento de ar condicionado</b>, estrutura completa para <i>roof top</i> e sistemas de exaustão, ventilação e coifa</p> <p><b>NOTA:</b> De acordo com especificações técnicas, memorial descritivo, projetos, lista de equipamentos e planilha orçamentária, ficando a Consulente responsável pela compatibilização dos projetos de estrutura com os projetos de arquitetura fornecidos</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fornecimento por conta da Consulente de todos os materiais, equipamentos a serem utilizados na prestação dos serviços, estudos dos projetos executivos e notas de cálculo</li> <li>Fornecimento de mão-de-obra de construção (encargos de salário, transporte, prêmio ou indenizações, horas extras relativas a trabalhos noturnos ou em feriados, todos os demais ônus trabalhistas e previdenciários, inclusive justiça trabalhista, etc)</li> <li>Pagamento condicionado ao cumprimento da IN 03/05 SRP (INSS) e apresentação de GPS e GPS específica quitada e recolhida na matrícula; GFIP quitada, específica da obra (matrícula CEI); declaração de possuir escrituração contábil e de que os valores apresentados nas guias, NF encontram-se contabilizados; comprovantes de recolhimento dos demais encargos devidos, bem como do pagamento dos empregados no mês anterior; cópia do contrato de trabalho e da Convenção Coletiva, da Ficha Registro Empregados, comprovante de registro no PIS, recibo de concessão de férias, recibo de pagamento salários, comprovante recolhimento contribuição sindical, comprovante pagamento rescisão contrato trabalho</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Duração do contrato: 30/01/08 a 30/06/08</li> <li><b>Direção e supervisão dos serviços a cargo de profissional habilitado da Consulente, engenheiro residente, o qual deve permanecer no local da obra até sua conclusão</b></li> <li>Realizar recolhimentos do INSS e outros referentes à prestação dos serviços e aos empregados que trabalharão nos serviços responsabilizando-se pelas consequências do não recolhimento</li> <li>Havendo subcontratação, assumir responsabilidade solidária com os subempreiteiros e/ou subcontratados, obrigando-se a cuidar para que efetuem os recolhimentos do INSS relativamente aos empregados e prepostos dos subcontratados alocados na obra</li> <li>A contratante efetuará as retenções do INSS na fonte, devendo apresentar, ainda, NF, Folha de Pagamento, GPS, Guia de FGTS, GFIP específica dos trabalhadores envolvidos nos serviços</li> </ul>
Construtora e Instaladora Guarany	<p><b>Fornecimento de equipamentos, materiais, e mão-de-obra especializada para instalação de aparelhos de ar condicionado e ventilação mecânica</b> na obra Wal-Mart Granja Viana</p> <p><b>NOTA:</b> Integram o contrato a planilha contratual contendo descrição dos serviços e materiais com valores e quantidades necessários à execução dos serviços contratados</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fornecimento de mão-de-obra</li> <li>Fornecimento de <b>equipamentos, materiais necessários à execução do objeto contratual</b></li> <li>Encaminhamento mensal à Guarany, dos comprovantes de pagamento salarial dos empregados alocados na obra, cópias autenticadas do FGTS e INSS devidos, sob pena de suspensão do pagamento até regularização da situação</li> <li>Pagamento condicionado à entrega de GFIP e GPS, sob pena de retenção de 20% do valor da medição</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Duração do Contrato: 30/08/07 a 30/10/07</li> <li>Para efeito de retenção de 11% (INSS) a Consulente declara a composição de seu preço: Mão Obra: 57% Materiais: 43%</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obrigatoriedade de retenção e recolhimento de:</li> <li>• INSS: 0%</li> <li>• ISS: 3%</li> <li>• IRRF: 0%</li> <li>• PIS/COFINS/CSLL: 4,65%</li> </ul>	
Planservice Engenheiros Associados	<p>Proposta formulada por AWA:</p> <p>Fornecimento de <b>equipamentos, materiais e mão-de-obra especializada para instalação de sistema de ar condicionado e ventilação mecânica</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Condicionadores de ar fornecidos por Leroy Merlin</li> <li>• Projeto básico fornecido por Planerac</li> <li>• Escopo: ventiladores centrífugas para diversos sistemas de ventilação, difusores, redes de dutos, conjunto completo de bocas de ar, rede frigorífica para interligação das unidades internas e externas dos condicionadores de ar tipo <i>roof top</i> e <i>split-system</i>, quadros elétricos para os ventiladores, amortecedores de vibração, rede elétrica completa</li> <li>• Mão-de-obra: colocação de todos os equipamentos nas bases, fretes e transportes verticais, projetos executivos detalhados, engenharia de campo e supervisão de montagem, testes, ajustes e balanceamento da instalação, manuais de operação e manutenção dos sistemas, treinamento de pessoal do cliente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Duração do contrato: 30/60 dias</li> <li>• Enquadramento fiscal: serviços considerados como auxiliares da construção civil, sujeitos ao ISS, sendo a documentação fiscal emitida idêntica à sistemática adotada por construtoras</li> <li>• Impostos incidentes nas compras pela Consulente serão registrados nos livros próprios, sem aproveitamento do crédito</li> <li>• Materiais enviados à obra com NF de simples remessa, em nome da Consulente</li> <li>• Parcelas contratuais cobradas através de NF Serviços</li> <li>• Sobre o valor da NF cobrados ISS devido à prefeitura onde localizada a obra, aplicando-se alíquotas e deduções fixadas por cada município</li> </ul>

## NOTAS FISCAIS

CLIENTE	NF SERVIÇOS	NF MERCANTIL	COMENTÁRIOS
Construtora Instaladora Guarany	<ul style="list-style-type: none"> <li>• NF 106 (2ª medição)</li> <li>• Descrição: Instalação de aparelhos de ar condicionado na obra Wal Mart</li> <li>• Materiais aplicados na obra: R\$ 37.307,34 (42,86% do total)</li> <li>• Mão-de-obra: R\$ 49.743,12 (57,14% do total)</li> <li>• ISS: 3%</li> <li>• PIS/COFINS/CSLL: 4,65%</li> <li>• INSS (fonte): Isento (IN 3/05, art. 170, XI)</li> <li>• Observação da NF: ISS devido fora do município de SP. O ISS será retido pelo tomador dos serviços</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• NF 22 (Simples Remessa)</li> <li>• Cliente: Wal Mart (Campo Grande – MS)</li> <li>• Mercadorias aplicadas na obra</li> <li>• Valor NF: R\$ 5.000,00</li> <li>• Observação da NF: Não incidência ICMS, art. 7º, III, RICMS/SP</li> </ul>	

## INSS – RETENÇÃO DE 11% NA FONTE – AÇÃO EM ANDAMENTO E POSIÇÃO DO STF

f) A Consulente informou ser titular de liminar em Mandado de Segurança, a qual estaria sendo descumprida pelos clientes. De nossa análise junto ao Poder Judiciário resultou que:

- Processo 2006.61.00.012451-8
- Impetrante: Best Clima Engenharia e Instalações e outros (figurando no pólo ati-

- vo da ação inclusive a Consulente)
- Data Impetração: 05/06/06
- **Liminar: não concedida visando concessão de liminar**
- Recurso Agravo Instrumento: não recebido pelo TRF e transformado em Agravo Retido a ser julgado juntamente com o mérito
- Sentença de Mérito: Aguardando julgamento na 1ª instância
- Situação do tema no STF: julgado constitucional

O que vale dizer que de fato a Consulente integrou o pólo ativo de um Mandado de Segurança distribuído em 05.06.06, pelo qual se buscou liminar para afastar a obrigatoriedade de retenção do INSS na fonte (11%) incidente sobre as receitas de prestação de serviços realizadas com fornecimento de mão-de-obra.

Todavia, não apenas a liminar não foi concedida, como os recursos interpostos junto ao Tribunal Regional Federal de São Paulo não lograram êxito.

A ação está pendente de julgamento do mérito. Segundo nosso levantamento junto ao Poder Judiciário, o processo encontra-se concluso para sentença.

Todavia, em 03.11.04 o Supremo Tribunal Federal (STF) já havia se decidido pela constitucionalidade da retenção do INSS na fonte. De modo que quando o mandado de segurança foi ajuizado por Best Clima (inclusive com a participação da Consulente no pólo ativo da ação) já não mais cabia discussão judicial sobre a legalidade da retenção pois a matéria já havia sido definida junto ao STF, considerada então constitucional a retenção do INSS na fonte (11%).

## II – CONSIDERAÇÕES JURÍDICAS

### A – O QUE DETERMINA O ENQUADRAMENTO FISCAL E OS RISCOS QUE O CERCAM!

4. O que determina e vincula, afinal, as inscrições e cadastramentos? Disporia a empresa Consulente de total liberdade na escolha de seu próprio enquadramento (CNAE, ISS, INSS, dentre outros)?
5. Ou, pelo contrário, tal escolha é sempre ditada pela mais aproximada e fiel adequação da realidade dos fatos conduzidos debaixo do negócio empresarial para o qual constituída (objetivando lucros) à previsão legal?
6. Seria lícito admitir que o enquadramento se fundasse na vantagem expressa na menor alíquota tributária, no menor custo fiscal?
7. Em suma: dispõe o contribuinte de espaço para optar, à sua conveniência, por enquadramento diverso daquele que real e efetivamente traduz a atividade que explora?
8. A questão que se põe a exame é: qual o risco de um enquadramento ou de uma classificação fiscal incorreto? – alertando para a irrelevância da presença, ou não, do elemento “intenção” (dolo) para efeito de aplicação de penalidade, compreendido dentro do conceito de penalidade as multas tributárias devidas juntamente com os tributos incidentes! Alertamos que o elemento dolo tem relevância apenas para a penalidade de natureza criminal, conforme se verá adiante.
9. Tome-se o seguinte exemplo: o contrato ou estatuto social prevê um dado objetivo

- social e, para efeito de enquadramento no ISS adota-se como prática atividade diversa. Nesse caso há evidente risco de autuação fiscal acompanhada da determinação de desenquadramento ou obrigatoriedade de reenquadramento em outra atividade! E há risco penal!
10. Deveras, a atividade objeto da exploração em torno da qual gira o negócio deve estar sempre expressamente prevista no Contrato ou no Estatuto Social (Código Civil, art. 968, IV e 997, II) <sup>1 e 2</sup>. Esta a regra básica!
  11. Lembrando, ademais, que a partir do novo Código Civil a denominação da sociedade deve designar o objeto de sua exploração (CC, art. 1158, § 2º). Assim como a inscrição do nome empresarial poderá ser cancelada a requerimento de qualquer interessado quando cessar o exercício da atividade para que foi adotado (CC, art. 1168).
  12. É aí que reside o aspecto central em torno do qual giram os presentes estudos: fundamentalmente, o objetivo social determina o enquadramento. O empresário não precisa estabelecer a título de objeto da sociedade aquilo que pressupõe ser necessário apenas no futuro! Mais ainda: não apenas não precisa como, sobretudo, não deve! Pois assim procedendo estará vinculando a sociedade às inscrições, enquadramentos, e mais, sujeitando-a à fiscalização e multa em razão daquilo que, livremente, escolheu como objeto da exploração negocial.
  13. Basta prever exatamente aquilo que efetivamente constituirá o objeto da exploração empresarial. Nem mais, nem menos! Se preciso, que no futuro promova as adaptações que julgar necessárias em razão da ampliação, redução, ou alteração do seu negócio originariamente concebido!
  14. A importância destes comentários é total na medida em que é preciso restar pacificado no entendimento, quer dos empresários, sócios, administradores, contadores, etc., que as inscrições, os enquadramentos enfim a serem promovidos junto aos órgãos fiscalizadores, não se sujeitam à livre e momentânea conveniência!
  15. Sabemos que os enquadramentos são na maioria das vezes eleitos com base nos custos que deles advêm. Principalmente na área tributária. Mas não apenas. O capital social, por exemplo, é determinado com a atenção posta no custo da contribuição sindical atribuível e exigível da empresa, não no montante da obrigação social que visa jurídica e patrimonialmente garantir.
  16. Os efeitos das distorções nessas inscrições e enquadramentos — entenda-se por distorções, qualquer incompatibilidade, voluntária ou não, entre as atividades exploradas e as inscrições efetivamente implementadas —, muitas vezes resultam em penalidade de natureza patrimonial (multa). Mas vamos aqui também tratar de natureza criminal.
  17. Recentemente veio a público (Folha de São Paulo, 18.11.07, p. B1) matéria sob o título "Receita faz operação contra fraudes no IPI". Dava conta de que no dia seguinte 30 indústrias de grande porte do município de São Paulo — dos setores de auto-peças, resinas, embalagens plásticas, máquinas para uso industrial, tintas e vernizes, papel, perfumaria e cosméticos, metalurgia de alumínio, indústria cacauí-

---

<sup>1</sup> "Art. 968 – A inscrição do empresário far-se-á mediante requerimento que contenha:  
(...).

IV – o objeto (...) da empresa."

<sup>2</sup> "Art. 997 – A sociedade constitui-se mediante contrato escrito (...) que mencionará:

(...)

II – (...) objeto (...)."

ra, veículos automotores — seriam alvo de fiscalização da Receita (Operação denominada “Revolução Industrial”), deflagrada por suspeita de fraude no IPI, entre os anos de 2002 e 2005, cuja previsão de autuações somava algo da ordem de R\$ 1,5 bilhão!

18. As indústrias supostamente adotavam práticas ilícitas com o objetivo de driblar o pagamento do IPI — como erro, suspeito de ser proposital, na classificação de produtos — cujas alíquotas tendem sempre a ser inferiores àquelas efetivamente devidas em função do gênero e espécie do produto. Expunha a matéria: “Se a indústria fabrica um produto classificado na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) com alíquota de 20%, escolhe outra forma de classificá-lo para reduzir o imposto a pagar. Opta, por exemplo, por uma alíquota de 5%”.
19. Se no caso do IPI, objeto da fiscalização citada — ou mesmo ICMS — por sua característica não-cumulativa o imposto pago na aquisição dos insumos é via-de-regra recuperado através do preço de venda, qual o interesse na prática de “erro” na classificação tarifária e, por consequência, na determinação da alíquota, quase sempre para baixo? — perguntar-se-ia!
20. Ora, as empresas muitas vezes contratam especialistas apenas para auditar seus tributos, com duplo objetivo: a) detectar se vêm calculando e recolhendo mais que o devido, caso em que supostamente há direito de crédito passível de restituição ou compensação (em relação ao passado, últimos cinco anos) e; b) nesse caso, se há possibilidade de redução de seus encargos tributários (em relação ao futuro).
21. Os “custos tributários” que venham a ser reduzidos traduzem-se, em última análise, em ganho passível de ser repassado para o preço final aumentando a base de clientes ou, ainda, apropriado pela própria empresa, majorando sua margem de lucro!
22. A matéria divulgada indicava que os sócios, gerentes e proprietários das indústrias fiscalizadas poderiam ser considerados responsáveis solidários se confirmado o ilícito. E se os auditores no curso de seus trabalhos apurassem indícios de fraude, remeteriam ao Ministério Público Federal as devidas representações fiscais para fins penais <sup>3</sup>.
23. No Poder Judiciário, algumas decisões relacionadas ao ISS (podem ser extrapoladas para qualquer tributo) expõem a relevância do adequado enquadramento:

*“Ação Ordinária. Anulação de lançamento de débito fiscal. ISS. Município do Rio de Janeiro. (...). Para caracterizar o fato gerador da obrigação tributária (ISS) é necessário que haja atividade humana habitual com finalidade lucrativa.” <sup>4</sup>*

*“Exercendo o contribuinte habitualmente serviços típicos de quem mantém armazém frigorífico em benefício de terceiros e visando a lucro - Atividade enquadrada no item (...) - Sendo tal operação inteiramente desvinculada, para efeitos fiscais, de venda do produto a ser estocado, sujeita-se à incidência do ISS.” <sup>5</sup>*

24. Mas há decisões que desconsideraram a habitualidade como fator determinante da tributação:

*“ISS – Intermediação de negócio – Atividade esporádica e acidental – Irrelevância – Tributo devido – Aplicação do art. 42 do Código Tributário de Piracicaba. Inexiste em qualquer dispositivo legal a afirmação de que deva ser usual a prática*

<sup>3</sup> Representação Fiscal para fim penal é a comunicação que o fisco faz ao Ministério Público para que inicie ação penal contra o empresário.

<sup>4</sup> 1º TACRJ – 6ª C – AC 48723, j. 16.6.87 – RT 626/180.

<sup>5</sup> 1º TACSP – 6ª C – Ac 353.485, j. 8.4.86, RT 608/110.

*de atos de intermediação para que fique sujeito ao ISS o intermediário.”<sup>6</sup>*

.....

*“Imposto Sobre Serviços – Acondicionamento, congelamento e armazenamento de produtos sem habitualidade – Irrelevância – Sujeição ao tributo. Habitualidade não é requisito para legitimar exigência do ISS.”<sup>7</sup>*

25. Outras decisões levaram em consideração o elemento intencional:

*“Repetição do indébito – ISS – Lançamento por declaração do contribuinte - Erro de fato na inscrição no CCM – Dolo inexistente. Correção – Laudo pericial comprovando ser a autora sociedade prestadora de serviços profissionais de Arquitetura e Urbanismo – Tributo não incidente – Ação procedente.*

*Afastada a existência de dolo, se o lançamento tributário contiver erro de fato, tanto por culpa do contribuinte, como do próprio fisco, impõe-se que se proceda à sua revisão, ainda que o imposto já tenha sido pago, já que, em tal hipótese, não se pode falar em direito adquirido, muito menos em extinção da obrigação tributária.*

*Constatada pelo laudo pericial que a atividade exercida pela autora, desde sua constituição, está relacionada com seus objetivos sociais – Arquitetura e Urbanismo – sendo os serviços prestados intimamente ligados com estes ramos, admite-se a repetição do ISS indebitamente pago, por não incidir tal tributo na atividade desempenhada.”<sup>8</sup>*

26. O que se extrai desses precedentes é o efetivo exercício da atividade declarada como elemento determinante da vinculação do contribuinte perante os diversos fiscos.

27. É preciso ter em mente, com muita clareza, que o erro do contribuinte no registro, enquadramento ou classificação não escusa a aplicação da penalidade (multa pecuniária)<sup>9</sup>. Mas é também absolutamente relevante ter claro que a responsabilidade é pessoal do contribuinte quanto às infrações por ele cometidas, conceituadas na lei como crimes ou contravenções<sup>10</sup>.

28. Daí porque na referida “Operação Revolução Industrial” é de dar-se por certa a remessa, ao Ministério Público, de representação fiscal para fins penais para abertura de processo criminal contra os sócios, gerentes, administradores e proprietários.

<sup>6</sup> 1º TACSP – 2ª C – AC 323.354, j. 17.10.84 – RT 592/102.

<sup>7</sup> 1º TACSP – 6ª C – AC 305.705 (reexame), j. 30.8.83 – RT 586/125.

<sup>8</sup> 1º TACSP – 2ª C – AC 351.430, j. 2.4.86, RT 607/97.

<sup>9</sup> CTN, art. 136: *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

<sup>10</sup> CTN, art. 137: *“A responsabilidade é pessoal ao agente:*

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

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

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

*a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;*

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

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

**NOTAS:**

a) As pessoas referidas no art. 134 do CTN são: pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico e comissário, tabeliães, escrivães e sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

b) Quanto ao dolo específico, tem a ver com a intenção do agente causador do dano, o elemento psíquico que o leva à prática do ato delituoso, a qual está normalmente associada a um fim específico, daí que os crimes para os quais se estabelece o dolo específico são tipificados com as conjunções: *“para obter”, “a fim de”, “com o fim de”, etc.* É dizer, enquanto o dolo genérico é traduzido na simples vontade do autor de produzir o efeito lesivo ao bem jurídico, no dolo específico existe uma finalidade particular do autor, a qual é deduzida da própria forma de cometimento do ilícito (por exemplo, zona letal atingida, meio empregado, o tipo de homicídio). (mais sobre isto, vide Álvaro José Ferreira Mayrink da Costa, *“Direito Penal, parte geral, 7ª ed., Forense, 2005, v. 2, p. 902).*

29. Retome-se o ISS do município de São Paulo. De regra a alíquota é de 5%. Mas alguns serviços são tributados à alíquota de 2%. É realmente tentador poder enquadrar a atividade exercida numa alíquota de 2%, mesmo sabendo-a arriscada por não traduzir, a atividade tributada a tal alíquota, a exata expressão daquela objeto do negócio tal qual previsto no contrato ou estatuto social.
30. A Lista de Serviços prevista na Lei Complementar 116/03 é incorporada pela legislação municipal paulistana (Portaria SF 14/04) e dividida por grupo de atividades <sup>11</sup>. Essas atividades nada mais são que desdobramentos (espécie) dos serviços previstos, genericamente, na LC 116/03.
31. A lista de serviços especificados (espécie) pela legislação municipal não pode contrariar, sobretudo não pode ampliar a lista anexa à LC 116/03. De modo que para sujeitar-se à incidência do ISS o serviço prestado pelo contribuinte deverá encontrar correspondência em um dos itens da Lista Complementar já por não comportar essa tal lista analogia (nesse sentido vem, desde há muito, decidindo o Judiciário), porquanto a analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (CTN, art. 108 c/c art. 97, I e III, CF, art. 5º, II e 151, I).

**NOTA:**

**Absolutamente relevante deixar claro que o enquadramento deve, pois, considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não importando o nome que o contribuinte dê a ele.**

32. Estabelecido isto, acaso não se encontrem expressas na Lista anexa à LC 116/03 todas as espécies de serviços prestados pelo contribuinte posto nesta encontrarem-se descritos em seu gênero, ao intérprete cabe extrair as suas espécies.
33. Seria a aplicação da denominada interpretação extensiva, por meio da qual possível definir se há incidência do ISS. Todavia, como na aplicação taxativa da lei descabe analogia <sup>12</sup> e bem assim sua co-irmã, a interpretação extensiva <sup>13</sup>, não se trata tal adequação de licença nem para emprestar, analogamente, conceito ou entendimento já consagrado, tampouco para ampliar a previsão da Lei Complementar. Trata-se, isto sim, de integração dos textos da legislação municipal com a legislação complementar. E isto é um dever do contribuinte na prática do enquadramento legal que realiza, sob pena de autuação!
34. Como se disse atrás, é muito tentador adotar na Nota Fiscal, como serviço prestado, aquele onerado por alíquota de 2%, mesmo que a realidade dos fatos comprove ter sido prestado serviço enquadrado em alíquota de 5%!

**NOTA:**

**Tudo quanto aqui se refere ao ISS, pode-se estender, no que aplicável, ao INSS, bem como aos demais tributos.**

<sup>11</sup> Grupo 1: Construção Civil; Grupo 2: Manutenção e Decoração de Imóveis; Grupo 3: Técnico-Científico; Grupo 4: Transporte Municipal; Grupo 5: Mercadologia e Comunicação; Grupo 6: Jurídicos, Econômicos e Técnico-Administrativos; Grupo 7: Saúde; Grupo 8: Educação; Grupo 9: Bancários, Financeiros e Securitários; Grupo 10: Representação; Grupo 11: Agenciamento, Corretagem e Intermediação; Grupo 12: Fotográficos, Cinematográficos, Reprográficos, Gráficos e Afins; Grupo 13: Turismo, Hospedagem, Eventos e Assemelhados; Grupo 14: Instalação, Colocação e Montagem de Bens; Grupo 15: Conservação, Limpeza e Reparação de Bens Móveis; Grupo 16: Guarda e Locação; Grupo 17: Diversões Públicas; Grupo 18: Higiene e Apresentação Pessoal; Grupo 19: Diversos.

<sup>12</sup> Na interpretação analógica a analogia é forma de auto-integração da lei para suprir lacunas — também denominada integração analógica. Ante a lacuna legal, aplica-se na interpretação de uma norma, analogamente e por empréstimo, entendimento já assimilado e pacificado.

<sup>13</sup> Na interpretação extensiva, a lei diz menos, todavia o intérprete diz mais do que a lei queria dizer (*"lex minus dixit quam voluit"*); o intérprete reconstrói a vontade da lei.

35. Para fim de demonstração dos efeitos advindos do incorreto enquadramento, veja-se o que dispõe o Regulamento do ISS (RISS/SP) paulistano aprovado pelo Decreto 44540/04, em seu Capítulo V (sob o título "Cadastro de Contribuintes Mobiliários"):

*"CAPÍTULO V*

*Cadastro de Contribuintes Mobiliários*

*Art. 57. O sujeito passivo do Imposto deve estar inscrito no Cadastro de Contribuintes Mobiliários - CCM.*

*Parágrafo único. Os prestadores dos serviços descritos no subitem 22.01 da lista do "caput" do artigo 1º devem se inscrever no Cadastro de Contribuintes Mobiliários - CCM, ainda que não estabelecidos no Município de São Paulo.*

*Art. 58. O CCM é formado pelos dados de inscrição e respectivas atualizações promovidas pelo sujeito passivo, além dos elementos obtidos pela fiscalização.*

*Art. 59. O sujeito passivo deve inscrever-se no CCM, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de início da atividade.*

*§ 1º. Ao sujeito passivo incumbe promover tantas inscrições quantos forem seus estabelecimentos ou locais de atividade.*

*§ 2º. Na inexistência de estabelecimento fixo, a inscrição será única pelo local do domicílio do prestador do serviço.*

*§ 3º. O sujeito passivo deve indicar, no formulário de inscrição, as diversas atividades exercidas num mesmo local (grifamos).*

*Art. 60. Serão assinados pelo titular do estabelecimento, sócio, gerente ou diretor credenciado, contratualmente ou estatutariamente, ou ainda por procurador, devidamente habilitado para o fim previsto neste artigo, as guias de dados cadastrais, alterações de dados e cancelamento no CCM, bem como outras declarações e documentos exigidos pela Administração Tributária. (grifamos)*

*Art. 61. O sujeito passivo é identificado, para efeitos fiscais, pelo número de inscrição no CCM, o qual deve constar de todos os documentos pertinentes.*

*§ 1º. O número de inscrição no CCM é indicado na respectiva Ficha de Dados Cadastrais - FDC, fornecida ao sujeito passivo, com os demais dados cadastrais próprios.*

*§ 2º. A Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico poderá determinar que a comprovação da condição de inscrito perante o CCM, a emissão da Ficha de Inscrição (FDC) e do comprovante de inscrição, sejam feitos mediante consulta à Internet.*

*Art. 62. O sujeito passivo deve providenciar a atualização dos dados da inscrição dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que ocorrerem fatos ou circunstâncias que impliquem sua alteração ou modificação, inclusive nos casos de venda e transferência de estabelecimento. (grifamos)*

*Art. 63. Nos casos de encerramento da atividade, fica o sujeito passivo obrigado a promover o cancelamento da inscrição no CCM dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ocorrência de tal evento, na conformidade de instruções baixadas pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico.*

*Art. 64. A Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, através do Departamento de Rendas Mobiliárias, cabe promover, de ofício, tanto a inscrição, como as respectivas atualizações e o cancelamento no CCM, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (grifamos)*

*Art. 65. A Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, através do Departamento de Rendas Mobiliárias, procederá, periodicamente, à atualização dos dados cadastrais, mediante convocação, por edital, dos sujeitos passivos.*

*Art. 66. A inscrição, a atualização de dados e o cancelamento são feitos em formulários próprios, segundo modelos aprovados pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, nos quais o sujeito passivo declara, sob sua exclusiva responsabilidade, todos os elementos exigidos, na forma, prazo e condições estabelecidos. (grifamos)*

*Parágrafo único. Como complemento dos dados para inscrição, o sujeito passivo é obrigado a anexar ao formulário a documentação exigida pelos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e a fornecer, por escrito*

ou verbalmente, a critério da Administração Tributária, quaisquer informações que lhe forem solicitadas.

Art. 67. O Departamento de Rendas Mobiliárias, da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico, poderá promover de ofício a inscrição, atualização cadastral e cancelamento da inscrição, com base em dados fornecidos, mediante convênio, nos termos do artigo 199, da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (grifamos)

Art. 68. Ultimada a respectiva inscrição no CCM, o sujeito passivo desobrigado da apresentação da DES (Declaração Eletrônica de Serviços) tem o prazo de 10 (dez) dias para promover a autenticação de seus livros fiscais, na repartição municipal competente.

Parágrafo único. Igual prazo será observado pelo sujeito passivo, a partir da data em que se esgotarem os livros fiscais, para efeito de sua substituição." (todos os grifos são nossos)

**NOTA:**

**Atenção especial: não tem valia alguma o enquadramento baseado nas atividades objeto do negócio constantes do contrato ou estatuto social se este, a sua vez, também não refletir a realidade. Lembramo-nos que durante muito tempo, uma das atividades que permitiam o enquadramento como micro-empresa era o serviço de digitação. Inúmeras empresas formadas por empregados, terceirizados, eram constituídas para a prática de serviços de digitação (portanto, de digitadores), ainda que os mesmos, então já na condição de sócios, fossem formados em economia, engenharia, administração, etc., e efetivamente prestassem serviços em suas respectivas áreas de formação profissional.**

36. Emitiam, contudo, notas fiscais de serviços de digitação, tinham o custo tributário sensivelmente reduzido. Mas praticavam fraude punível civil e criminalmente.
37. Veja-se, atrás, que todas as atividades exercidas devem ser indicadas no ato de inscrição (RISS/SP, art. 59, § 3º). Para efeito de responsabilização pessoal da declaração prestada no ato de inscrição, inclusive penal, as guias de cadastramento, alterações e cancelamento são assinadas pelo responsável (arts. 60 e 66), obrigando-se a providenciar a atualização dos dados no prazo de 30 dias de sua alteração ou modificação (art. 62). A inscrição, atualizações e cancelamento na inscrição podem ser promovidas de ofício pela fiscalização municipal (arts. 64 e 67).
38. O grande problema é que, dada a multiplicidade de hipóteses legais — principalmente em casos de previsões muito genéricas — até mesmo a fiscalização tem dificuldades na promoção do enquadramento legal. Imagine-se o contribuinte, o qual conta a seu desfavor com o efetivo risco de ser autuado!
39. Quem já se deparou com a enorme dificuldade de empreender classificação fiscal de um produto na TIPI (ou na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM-SH) ou, mais recentemente, promover o enquadramento numa das inúmeras tabelas que acompanham o atual Estatuto das Micro-empresas (Super-Simples) introduzida pela Lei Complementar 123/06, já experimentou o exacerbado grau de complexidade que representa essa impiedosa tarefa!
40. Por isso, o cuidado na seleção, inclusive dos itens da Tabela de Serviços no ato de enquadramento é aconselhável. A precaução deve ser a tônica. A busca obstinada do objetivo de promover a justa classificação de acordo com o objeto social efetivamente praticado é mais que desejável! O risco, afinal, é todo do contribuinte. E não vale escusar-se na ignorância posto não ser tal suficiente para afastar a punibilidade, nalguns casos com alcance criminal, a qual somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros moratórios (CTN, art. 138) e, bem assim, dos demais acréscimos (Lei 9249/95, art. 34).
41. Cabe aqui um alerta, por razões óbvias essencialmente importante: toda infração às

obrigações de natureza acessória, especialmente no âmbito do Direito Tributário pode, em tese e em princípio, autorizar o oferecimento de representação fiscal para fins penais, cabendo ao Ministério Público averiguar a presença de crime para posterior oferecimento de denúncia ao juízo criminal o qual, acolhendo-a, inicia-se a ação penal.

42. Veja-se, no campo penal-tributário, dispor a Lei 8137/90 (os grifos são nossos):

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir** ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)*

*I - **omitir informação, ou prestar declaração falsa** às autoridades fazendárias;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, **inserindo elementos inexatos**, ou omitindo operação de qualquer natureza, **em documento ou livro exigido pela lei fiscal**;*

*III - **falsificar ou alterar** nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*

*IV - elaborar, distribuir, **fornecer**, emitir ou **utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato**;*

*V - **negar** ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

***Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.***

*Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)*

*I - **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou **fa- tos**, ou **empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo**;*

*II - **deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos**;*

*III - **exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal**;*

*IV - **deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento**;*

*V - **utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.***

***Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”***

43. E a Lei 4729/65 (os grifos são nossos):

*“Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:*

*I - prestar declaração falsa ou **omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida** a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, **com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei**;*

*II - **inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qual- quer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos** à Fazenda Pública;*

*III - **alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública**;*

*IV - **fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-***

as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

**Pena: Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.**

(...)

Art. 3º Somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.

(...)

**Art. 6º Quando se tratar de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.**

Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

Art. 8º Em tudo o mais em que couber e não contrariar os arts. 1º a 7º desta Lei, aplicar-se-ão o Código Penal e o Código de Processo Penal."

44. A expressão "qualquer acessório" constante do *caput* do art. 1º da Lei 8137/90 tem a ver especificamente com acréscimos legais posto que a vontade da lei tem por objeto a pecúnia (obrigação de pagamento em dinheiro, decorrente da obrigação tributária), suprimida ou reduzida.
45. Ademais do que a partir do advento da Lei 9430/96, art. 43<sup>14</sup> foi introduzida no ordenamento a figura da multa isolada, a qual tem lugar ainda que inexistente obrigação principal de pagamento do tributo.
46. Mais não bastasse, a inobservância da obrigação acessória (escriturar livros, emitir notas fiscais, entregar declarações, etc.) converte-se em obrigação principal em relação à multa (penalidade pecuniária) (CTN, art. 113, § 3º). Ambas, obrigação principal e acessória conservam sua natureza distinta, guardando em comum apenas o fato de terem expressão pecuniária e serem quantificáveis.
47. De modo que ainda que o art. 1º da Lei 8137/90 não tivesse incluído em sua previsão a expressão "qualquer acessório", as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias estariam compreendidas dentro do tipo penal constituindo crime as práticas nele previstas.
48. Conclusão: é crime punível com reclusão de 2 a 5 anos promover inscrições, cadastramentos, classificações inexatos, como tal entendido o ato que suprima qualquer acessório mediante: a) omissão de informações ou prestação de declaração falsa (Lei 8137/90, art. 1º, I); b) inserção de elementos inexatos em documento exigido pela legislação fiscal (art. 1º, II); c) falsificação ou alteração de qualquer outro documento relativo à operação tributável (art. 1º, III); d) fornecimento ou utilização de documento que saiba ou deveria saber ser falso ou inexato (art. 1º, IV).

<sup>14</sup> Auto de Infração sem Tributo – "Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente."

49. Assim como é crime, punível com detenção de 6 meses a 2 anos: fazer declaração falsa sobre fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (Lei 8137/90, art. 2º, I).
50. Ou, ainda: a) omitir informação, total ou parcialmente, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos (Lei 4729/65, art. 1º, I); b) inserir elementos inexatos em documentos com o fim de exonerar-se de pagamento de tributos (art. 1º, II). A pena é detenção de 6 meses a 2 anos.
51. Entretanto, veio a Lei 9249/95 dispor:

*“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórias, antes do recebimento da denúncia.”(grifamos)*

52. Se a punibilidade dos crimes fica extinta com o pagamento do tributo (principal), inclusive acessórias (multa, juros, correção) e se dentro do principal está implícita a pena pecuniária imposta por descumprimento de obrigações acessórias, vai daí que o pagamento extingue também a punibilidade oriunda de práticas **omissivas** (CONTRARIAR A LEI DEIXANDO DE FAZER ALGO QUE ELA DETERMINA) OU **comissivas** (CONTRARIAR A LEI FAZENDO ALGO QUE ELA PROÍBE), definidas pela legislação tributária (CTN, art. 113) como acessórias, porém tipificadas como crime (Lei 8137/90) <sup>15</sup>.
53. Alerta-se que a extinção da punibilidade não significa que o crime foi suprimido. Para efeito de primariedade, o crime ocorreu, apenas que a punição foi extinta pelo pagamento da obrigação tributária (pecuniária). Portanto, há aí um efeito danoso, representado pela perda de primariedade penal, que nem mesmo o pagamento suprime, a despeito de afastada a privação de liberdade (reclusão ou detenção).
54. E isso, por sua relevância, merece ser considerado, a despeito de no dia-a-dia desmerecer atenção, caracterizado como algo inocente e sem desdobramentos sérios futuros a negligência intencional com obrigações (acessórias) consideradas por muitos desimportantes!
55. Reitere-se, por derradeiro, que embora os exemplos aqui evidenciados em sua maioria guardem correlação direta com o ISS, as conclusões são válidas e aplicáveis a qualquer descumprimento de obrigação acessória, principalmente de natureza tribu-

<sup>15</sup> O presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ministro Nilson Naves, concedeu liminar para suspender a ação penal movida contra um contribuinte denunciado por crimes contra a ordem tributária, até julgamento do habeas-corpus pelo tribunal. A liminar suspendeu a ação penal porque o débito tributário foi parcelado antes do recebimento da denúncia.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina havia negado um pedido feito pelo contribuinte para trancamento da ação penal. No recurso apresentado para o STJ o contribuinte alegou constrangimento ilegal e solicitou a extinção ou suspensão do processo penal, uma vez que houve parcelamento de débito tributário, em momento anterior ao recebimento da denúncia.

O Ministro Nilson Naves, ao apreciar o requerimento para concessão de liminar, considerou presentes os pressupostos que autorizam a concessão da medida e levou em conta que a tese sustentada pela defesa está de acordo com outros casos semelhantes que já foram julgados pelo STJ.

De acordo com a jurisprudência do tribunal, o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia acarreta a extinção da punibilidade do agente, nos termos do artigo 34, da Lei 9.249/91, sendo desnecessário para tanto o pagamento integral da dívida.

Conforme uma decisão proferida pelo tribunal em março deste ano, o parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. *“O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade.”*

tária, mas não apenas, como aqui se vê.

## B – DECORRÊNCIA DOS ENQUADRAMENTOS REALIZADOS!

56. Da análise dos dados fornecidos pela Consulente, é dizer, o objeto social previsto em seu Contrato Social, sua inscrição no CREA, no CNAE e no ISS, observa-se:

a) **CONTRATO SOCIAL:**

- Presta serviços de **instalação e manutenção de aparelhos de ar condicionado;**
- Elabora projetos para **instalação de aparelhos de ar condicionado;**
- Comercializa **equipamentos e aparelhos de ar condicionado**, partes e acessórios.

b) **CREA:**

- Elabora e executa projetos de **instalação e sistemas de ar condicionado** (um sócio é engenheiro).

c) **CNAE:**

- Realiza comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos, tais como aparelhos de ar condicionado para uso não residencial;
- Presta serviços técnicos de engenharia compreendendo elaboração e gestão de projetos e serviços de inspeção técnica;
- Provê a **instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado**, de ventilação e refrigeração, compreendendo a instalação, alteração, manutenção e reparo em **todos os tipos de construções de sistemas de refrigeração central** (não realizados pelo fabricante), **sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores.**

d) **ISS:**

- Construção Civil: provê a execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, elétrica ou outras obras semelhantes, e respectivos serviços auxiliares ou complementares, inclusive instalação e montagem de **produtos, peças e equipamentos que se agreguem ao imóvel** (o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação sujeita-se ao ICMS);
- Engenharia;
- Realização instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido;
- Efetua conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, aparelhos, equipamentos, motores ou quaisquer outros objetos.

57. Já fora do âmbito da previsão abstrata do contrato social, CREA, CNAE e ISS e adentrando na atuação concreta da empresa, seus contratos de prestação de serviços e correspondentes NFs prevêm:

a) **CONTRATO PRESTAÇÃO SERVIÇOS:**

**G. BARBOSA**

- Fornecimento de materiais, equipamentos utilizados na prestação de serviços, **estudos, projetos executivos e notas de cálculo;**
- **Fornecimento de mão-de-obra de construção com compatibilização dos projetos de estrutura com os projetos de arquitetura fornecidos;**
- Montagem e instalação de equipamento de ar condicionado, **estrutura completa para roof top e sistemas de exaustão, ventilação e coifa;**

- **Direção e supervisão dos serviços a cargo de profissional engenheiro residente.**

#### **CONSTRUTORA E INSTALADORA GUARANY**

- Fornecimento de equipamentos, materiais e mão-de-obra especializada para instalação de aparelhos de ar condicionado e ventilação mecânica;
- Fornecimento de mão-de-obra;
- Fornecimento de equipamentos, materiais necessários à execução do contrato;
- Composição do preço (para efeito de INSS): Mão-de-obra: 57%; materiais: 43%. Retenção do INSS: 0%

#### **PLANSERVICE ENGENHEIROS ASSOCIADOS (PROPOSTA FORMULADA PELA CONSULENTE)**

- Fornecimento de equipamentos, materiais e **mão-de-obra especializada para instalação de sistema de ar condicionado e ventilação mecânica;**
- Condicionadores de ar fornecidos por Leroy Merlin;
- Projeto básico fornecido por Planerac;
- Ventiladores centrífugas, difusores, redes de dutos, bocas de ar, rede frigorífica para interligação das unidades internas e externas, quadros elétricos;
- Mão-de-obra: **colocação dos equipamentos, projetos executivos detalhados, engenharia de campo, supervisão de montagem, testes, ajustes, balanceamento da instalação, manuais de operação, manutenção dos sistemas, treinamento de pessoal;**
- **Serviços auxiliares da construção civil**, sujeitos ao ISS (NF emitida dentro da sistemática dos construtores);
- Impostos incidentes nas compras registrados nos livros próprios da Consulente sem aproveitamento de crédito;
- Materiais enviados à obra com NF de Simples Remessa, em nome da Consulente;
- Parcelas contratuais cobradas através de NF de Serviços;
- ISS devido à Prefeitura onde localizada a obra, aplicáveis alíquotas e deduções fixadas por cada município.

b) **NOTAS FISCAIS:**

c) Descrição: Instalação de aparelhos de ar condicionado

d) Materiais aplicados na obra: R\$ 37.307,34 (42,86% DO TOTAL REPRESENTADO PELO SOMATÓRIO DOS DOIS ITENS: MATERIAIS E MÃO-DE-OBRA)

e) Mão-de-obra: R\$ 49.743,12 (57,14% DO TOTAL)

f) ISS: 3% (DEVIDO FORA DO MUNICÍPIO DE SP; A SER RETIDO PELO TOMADOR DOS SERVIÇOS)

g) PIS/COFINS/CSLL: 4,65%

h) INSS (fonte): isento

**NOTA:**

**Observa-se incompatibilidade entre o objeto de seu Contrato Social e os serviços nos quais se enquadra, inclusive aqueles que efetivamente presta, evidenciados nos Contratos de Prestação de Serviços, Orçamentos e NF.**

## **C – CONCEITOS LEGAIS APLICÁVEIS**

### **C.1 – ISS**

58. Outras obras semelhantes <sup>16</sup>, apontadas no subitem 7.02 da LC 116/03 referem-se

<sup>16</sup> A Lei Complementar 116/03, lei geral do ISS, prevê no Capítulo 7 “Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres”:

“7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

a obras semelhantes às de construção civil, hidráulica ou elétrica. Com tal expressão, o legislador não deixou fora do campo de incidência do ISS qualquer outra obra de construção civil, o que inclui as obras de instalações e de montagens de unidades industriais e de estruturas em geral. São obras assentadas ao solo ou fixadas em edificações (incorporadas ao imóvel ou imobilizadas), tais como instalações de máquinas, equipamentos ou aparelhos (fixação em certo local sem que percam a sua individualidade, mesmo quando funcionem em conjunto ou conectadas com outros elementos individuais <sup>17</sup>.

## C.2 – INSS

59. Dispõe a Instrução Normativa MPS/SRP 3/05:

### *“Seção VII*

#### *Responsabilidade pelo Recolhimento das Contribuições Sociais Previdenciárias*

Art. 92. A empresa é responsável:

(...)

VI - pela retenção de onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de **prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada**, inclusive em regime de trabalho temporário, e pelo recolhimento do valor retido em nome da empresa contratada, conforme disposto nos [arts. 140](#) a 177;

(...)

§ 3º A empresa deverá manter arquivadas, por dez anos, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelos segurados, para

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 - Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 - Demolição.

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 - Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 - Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 - Calafetação.

7.09 - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 - Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 - (VETADO)

7.15 - (VETADO)

7.16 - Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.

7.17 - Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 - Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 - Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 - Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.”

<sup>17</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços”, RT, 1984, pp. 244-45.

fins de apresentação ao INSS ou à SRP quando solicitado.

.....

Art. 93. O desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista nos [arts. 140](#) e 172, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput às contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, quando o tomador de serviços for o responsável pela retenção e o recolhimento daquelas contribuições.

.....

## CAPÍTULO IX RETENÇÃO

### Seção I Obrigação Principal da Retenção

Art. 140. **A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no [art. 93](#) e no art. 172. [retornar ao [art. 92. VI](#)] [retornar ao [art. 93](#)]**

Parágrafo único. Os valores pagos a título de adiantamento deverão integrar a base de cálculo da retenção por ocasião do faturamento dos serviços prestados.

Art. 141. O valor retido deve ser compensado pela empresa contratada com as contribuições devidas à Previdência Social, na forma prevista no Capítulo II, do Título III.

(...).

### Seção II Cessão de Mão-de-Obra e Empreitada

Art. 143. **Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.**

§ 1º **Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.**

§ 2º **Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.**

§ 3º **Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.**

Art. 144. **Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material**

*ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.*

### **Seção III** **Serviços sujeitos à Retenção**

**Art. 145. *Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no [art. 176](#), os serviços de:***

*I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;*

*II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;*

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

*IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;*

*V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;*

*VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.*

*Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.*

**Art. 146. *Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no [art. 176](#), os serviços de:***

*I - **acabamento, que envolvam** a conclusão, o preparo final ou **a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;***

*II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;*

*III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em palets, empilhamento, amarração, dentre outros;*

*IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;*

*V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis*

*ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo containers ou caçambas estacionárias;*

*VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;*

*VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;*

*VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;*

*IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;*

*X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;*

*XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;*

*XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;*

*XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;*

***XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;***

***XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;***

*XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, envolvendo serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletro-eletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora-de-estrada;*

*XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;*

*XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;*

*XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;*

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de tele-atendimento.

**Art. 147. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 145 e 146, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.**

**Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 145 e 146, é exemplificativa.**

#### **Seção IV Dispensa da Retenção**

Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

I - o valor correspondente a onze por cento dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela SRP para recolhimento em documento de arrecadação;

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente;

III - **a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 146, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais.**

§ 1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição.

§ 2º **Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.**

§ 3º **Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas**

domésticos, economistas, enfermeiros, **engenheiros**, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

#### **Seção V** **Apuração da Base de Cálculo da Retenção**

**Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.**

**§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.**

**§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.**

**§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.**

**Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)**

**I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;**

**II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;**

**III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.**

**§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)**

**I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no [art. 149](#); (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)**

**II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20,**

de 11/01/2007)

a) dez por cento para pavimentação asfáltica; (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos); (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

d) cinquenta por cento para drenagem; e (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

e) **trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.** (Renumerado pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

III - (Revogado pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

IV - (Revogado pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

V - (Revogado pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 2º **Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I a V do § 1º deste artigo, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.**

§ 3º **Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos § 1º e 2º do [art. 149](#).**

Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do [art. 150](#). (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

Parágrafo único. **Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.**

## **Seção VI** **Deduções da Base de Cálculo**

Art. 152. **Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam:**

I - **ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, conforme Lei nº 6.321, de 1976;**

II - **ao fornecimento de vale-transporte de conformidade com a legislação própria.**

*Parágrafo único. A fiscalização da SRP poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo.*

*Art. 153. O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento, ainda que figure discriminado na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários.*

*Parágrafo único. Na hipótese da empresa contratada emitir duas notas fiscais, faturas ou recibos, relativos ao mesmo serviço, uma contendo o valor correspondente à taxa de administração ou de agenciamento e a outra o valor da remuneração dos trabalhadores utilizados na prestação do serviço, a retenção incidirá sobre o valor de cada uma dessas notas, faturas ou recibos.*

## **Seção VII** **Destaque da Retenção**

*Art. 154. Quando da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de “RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL”, observado o disposto no [art. 148](#).*

*§ 1º O destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, sem alteração do valor bruto da nota, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*§ 2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao § 1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Art. 155. Caso haja subcontratação, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante os valores retidos da subcontratada e comprovadamente recolhidos pela contratada, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço.*

*§ 1º Para efeito do disposto no caput, a contratada deverá destacar na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços as retenções da seguinte forma:*

*I - retenção para a Previdência Social: informar o valor correspondente a onze por cento do valor bruto dos serviços, ressalvados o disposto no parágrafo único do [art. 140](#) e no art. 172;*

*II - dedução de valores retidos de subcontratadas: informar o valor total correspondente aos valores retidos e recolhidos relativos aos serviços subcontratados;*

*III - valor retido para a Previdência Social: informar o valor correspondente à diferença entre a retenção, apurada na forma do inciso I deste parágrafo, e a dedução efetuada conforme previsto no inciso II deste parágrafo, que indicará o valor a ser efetivamente retido pela contratante.*

*§ 2º A contratada, juntamente com a sua nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, deverá encaminhar à contratante cópia:*

*I - das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços das subcontratadas com o destaque da retenção;*

*II - dos comprovantes de arrecadação dos valores retidos das subcontratadas;*

*III - das GFIP, elaboradas pelas subcontratadas, onde conste no campo*

*“CNPJ/CEI do tomador/obra”, o CNPJ da contratada ou a matrícula CEI da obra e, no campo “Denominação social do tomador/obra”, a denominação social da empresa contratada.*

### **Seção VIII** **Recolhimento do Valor Retido**

*Art. 156. A importância retida deverá ser recolhida pela empresa contratante até o dia dez do mês seguinte ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, prorrogando-se este prazo para o primeiro dia útil subsequente quando não houver expediente bancário neste dia, informando, no campo identificador do documento de arrecadação, o CNPJ do estabelecimento da empresa contratada e, no campo nome ou denominação social, a denominação social desta, seguida da denominação social da empresa contratante. (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*Parágrafo único. A multa de mora devida no caso de recolhimento em atraso do valor retido será aquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, observado o seu § 4º. (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*Art. 157. O órgão ou a entidade integrante do SIAFI deverá recolher os valores retidos com base na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, respeitando como data limite de pagamento o dia dez do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, observado o disposto no [art. 148](#). (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*Art. 158. Quando por um mesmo estabelecimento da contratada forem emitidas mais de uma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços para um mesmo estabelecimento da contratante, na mesma competência, sobre as quais houve retenção, a contratante deverá efetuar o recolhimento dos valores retidos, em nome da contratada, num único documento de arrecadação.*

*Art. 159. A falta de recolhimento, no prazo legal, das importâncias retidas configura, em tese, crime contra a Previdência Social previsto no art. 168-A do Código Penal, introduzido pela Lei nº 9.983, de 2000, ensejando a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, na forma do art. 616.*

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

### **Seção IX** **Obrigações da Empresa Contratada**

*Art. 161. **A empresa contratada deverá elaborar:***

*I - folhas de pagamento distintas e o respectivo resumo geral, para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, relacionando todos os segurados alocados na prestação de serviços, na forma prevista no inciso III do art. 60;*

*II - GFIP com as informações relativas aos tomadores de serviços, para cada estabelecimento da empresa contratante ou cada obra de construção civil, utilizando o código de recolhimento próprio da atividade, conforme normas previstas no Manual da GFIP;*

*III - demonstrativo mensal por contratante e por contrato, assinado pelo seu representante legal, contendo:*

- a) a denominação social e o CNPJ da contratante ou a matrícula CEI da obra de construção civil;
- b) o número e a data de emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;
- c) o valor bruto, o valor retido e o valor líquido recebido relativo à nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;
- d) a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil ou por estabelecimento da contratante, conforme o caso.

Art. 162. A empresa contratada fica dispensada de elaborar folha de pagamento e GFIP com informações distintas por estabelecimento ou obra de construção civil em que realizar tarefa ou prestar serviços, quando, comprovadamente, utilizar os mesmos segurados para atender a várias empresas contratantes, alternadamente, no mesmo período, inviabilizando a individualização da remuneração desses segurados por tarefa ou por serviço contratado.

Parágrafo único. São considerados serviços prestados alternadamente, aqueles em que a tarefa ou o serviço contratado seja executado por trabalhador ou equipe de trabalho em vários estabelecimentos ou várias obras de uma mesma contratante ou de vários contratantes, por etapas, numa mesma competência, e que envolvam os serviços que não compõem o CUB, relacionados no Anexo XIV.

Art. 163. A contratada, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor da prestação de serviços, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 164. O lançamento da retenção na escrituração contábil, de que trata o art. 163, deverá discriminar:

- I - o valor bruto dos serviços;
- II - o valor da retenção;
- III - o valor líquido a receber.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratante, a empresa contratada deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, por contratante, conforme disposto no inciso III do [art. 161](#).

## **Seção X**

### **Obrigações da Empresa Contratante**

Art. 165. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do [art. 155](#).

Art. 166. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 60.

Art. 167. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 166, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

*Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.*

*Art. 168. A empresa contratante, legalmente dispensada da apresentação da escrituração contábil, deverá elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, relativo a cada contrato, contendo as seguintes informações:*

I - a denominação social e o CNPJ da contratada;

II - o número e a data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;

III - o valor bruto, a retenção e o valor líquido pago relativo à nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;

IV - a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil e por estabelecimento da contratada, conforme o caso.

#### **Seção XI** **Retenção na Construção Civil**

**Art. 169. Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o [art. 140](#), observado o disposto no [art. 172](#):**

I - **a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial**, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVIII, do art. 413<sup>18</sup>;

---

<sup>18</sup> **Art. 413. Considera-se:**

**I** - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo XIII;

**II** - anexo, a edificação que complementa a construção principal, edificada em corpo separado e com funções dependentes dessa construção, podendo ser, por exemplo, área de serviço, lavanderia, acomodação de empregados, piscina, quadra, garagem externa, guarita, portaria, varanda, terraço, entre outras similares;

**III** - demolição, a destruição total ou parcial de edificação, salvo a decorrente da ação de fenômenos naturais;

**IV** - reforma, a modificação de uma edificação ou a substituição de materiais nela empregados, sem acréscimo de área;

**V** - reforma de pequeno valor, aquela de responsabilidade de pessoa jurídica, que possui escrituração contábil regular, em que não há alteração de área construída, cujo custo estimado total, incluindo material e mão-de-obra, não ultrapasse o valor de vinte vezes o limite máximo do salário de contribuição vigente na data de início da obra;

**VI** - acréscimo ou ampliação, a obra realizada em edificação preexistente, já regularizada na SRP, que acarrete aumento da área construída, conforme projeto aprovado;

**VII** - obra inacabada, a parte executada de um projeto que resulte em edificação sem condições de habitabilidade, ou de uso, para a qual não é emitido habite-se, certidão de conclusão da obra emitida pela prefeitura municipal ou termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública;

**VIII** - construção parcial, a execução parcial de um projeto cuja obra se encontre em condições de habitabilidade ou de uso, demonstradas em habite-se parcial, certidão da prefeitura municipal, termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública ou em outro documento oficial expedido por órgão competente;

**IX** - benfeitoria, a obra efetuada num imóvel com o propósito de conservação ou de melhoria;

**X** - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo XIII;

**XI** - edifício, a obra de construção civil com mais de um pavimento, composta ou não de unidades autônomas;

**XII** - unidade autônoma, a parte da edificação vinculada a uma fração ideal de terreno e coisas comuns, constituída de dependências e instalações de uso privativo e de parte das dependências e instalações de uso co-

rum da edificação, destinada a fins residenciais ou não, assinalada por designação especial numérica ou alfabética, para efeitos de identificação e discriminação, observado o disposto no § 4º; (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)

**XIII** - bloco, cada um dos edifícios de um conjunto de prédios pertencentes a um complexo imobiliário, constantes do mesmo projeto;

**XIV** - pavimento, o conjunto das dependências de uma edificação, cobertas ou descobertas, situadas em um mesmo nível, com acesso rotineiro aos ocupantes e que tenha função própria, tais como andar-tipo, mezanino, sobreloja, subloja, subsolo; (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)

**XV** - canteiro de obras, a área destinada à execução da obra, aos serviços de apoio e à implantação das instalações provisórias indispensáveis à realização da construção, tais como alojamento, escritório de campo, estande de vendas, almoxarifado ou depósito, entre outras;

**XVI** - área construída, a correspondente à área total do imóvel, definida no inciso XVIII, submetida, quando for o caso, à aplicação dos redutores previstos no art. 449; (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)

**XVIII** - área total, a soma das áreas cobertas e descobertas de todos os pavimentos do corpo principal do imóvel, inclusive subsolo e pilotis, e de seus anexos, constantes do mesmo projeto de construção, informada no habite-se, certidão da prefeitura municipal, planta ou projeto aprovados, termo de recebimento da obra, quando contratada com a Administração Pública ou em outro documento oficial expedido por órgão competente;

**XIX** - pilotis, a área aberta, sustentada por pilares, que corresponde à projeção da superfície do pavimento imediatamente acima;

**XX** - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no CREA, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 1966;

**XXI** - construção de edificação em condomínio, a obra de construção civil executada sob o regime condominial na forma da Lei nº 4.591, de 1964, de responsabilidade de condôminos pessoas físicas ou jurídicas, ou físicas e jurídicas, proprietárias do terreno, com convenção de condomínio arquivada em cartório de registro de imóveis; (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)

**XXII** - condomínio, a co-propriedade de edificação ou de conjunto de edificações, de um ou mais pavimentos, construídos sob a forma de unidades autônomas, destinadas a fins residenciais ou não, cabendo para cada unidade, como parte inseparável, uma fração ideal do terreno e das coisas comuns, conforme disposto na Lei nº 4.591, de 1964;

**XXIII** - condômino, o proprietário de uma parte ideal de um condomínio ou de uma unidade autônoma vinculada a uma fração ideal de terreno e das coisas comuns;

**XXIV** - construção em nome coletivo, a obra de construção civil realizada, por conjunto de pessoas físicas ou jurídicas ou a elas equiparadas, ou por conjunto de pessoas físicas e jurídicas, na condição de proprietárias do terreno ou na condição de donas dessa obra, sem convenção de condomínio nem memorial de incorporação arquivados no cartório de registro de imóveis;

**XXV** - casa popular, a construção residencial unifamiliar, construída com mão-de-obra assalariada, sujeita à matrícula no cadastro do INSS, com área total de até setenta metros quadrados, classificada como econômica, popular ou outra denominação equivalente nas posturas sobre obras do município;

**XXVI** - conjunto habitacional popular, o complexo constituído por unidades habitacionais com área de uso privativo não-superior a setenta metros quadrados, classificada como econômica, popular ou outra denominação equivalente nas posturas sobre obras do município, mesmo quando as obras forem executadas por empresas privadas;

**XXVII** - consórcio, a associação de empresas, sob o mesmo controle ou não, sem personalidade jurídica própria, com contrato de constituição e suas alterações registrados em junta comercial, formado com o objetivo de executar determinado empreendimento;

**XXVIII** - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

**XXIX** - contrato de subempreitada, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material;

**XXX** - contrato por administração, aquele em que a empresa contratada somente administra a obra de construção civil e recebe como pagamento uma percentagem sobre todas as despesas realizadas na construção, denominada "taxa de administração";

**XXXI** - empreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário do imóvel, dono da obra, incorporador ou condômino;

**XXXII** - subempreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato celebrado com empreiteira ou com qualquer empresa subcontratada;

**XXXIII** - proprietário do imóvel, a pessoa física ou jurídica detentora legal da titularidade do imóvel;

**XXXIV** - dono de obra, a pessoa física ou jurídica, não proprietária do imóvel, investida na sua posse, na qualidade de promitente-comprador, cessionário ou promitente-cessionário de direitos, locatário, comodatário, ar-

*II - a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada, conforme definição contida no inciso XXIX, do art. 413;*

*III - a prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo XIII<sup>19</sup>;*

rendatário, enfiteuta, usufrutuário, ou de outra forma definida em lei, no qual executa obra de construção civil diretamente ou por meio de terceiros:

**XXXV** - incorporador, a pessoa física ou jurídica, que, embora não executando a obra, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno, objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega da obra concluída, com prazo, preço e determinadas condições previamente acertadas;

**XXXVI** - incorporação imobiliária, a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção de edificações ou de conjunto de edificações, compostas de unidades autônomas, para alienação total ou parcial, conforme Lei nº 4.591, de 1964;

**XXXVII** - empresa com escrituração contábil regular, aquela que mantém livros Diário e Razão escriturados e formalizados;

**XXXVIII** - urbanização, a execução de obras e serviços de infra-estrutura próprios da zona urbana, entre os quais se incluem arreamento, calçamento, asfaltamento, instalação de rede de iluminação pública, canalização de águas pluviais, abastecimento de água, instalação de sistemas de esgoto sanitário, jardinagem, entre outras;

**XXXIX** - repasse integral, o ato pelo qual a construtora originalmente contratada para execução de obra de construção civil, não tendo empregado nessa obra qualquer material ou serviço, repassa o contrato para outra construtora, que assume a responsabilidade pela execução integral da obra prevista no contrato original: (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)

**XL** - telheiro, a edificação rústica, coberta, de um pavimento, sem fechamento lateral, ou lateralmente fechada apenas com a utilização de tela.

**§ 1º** Será também considerada empreitada total:

*I - o repasse integral do contrato, na forma do inciso XXXIX do caput;*

*II - a contratação de obra a ser realizada por consórcio, constituído de acordo com o disposto no art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, desde que pelo menos a empresa líder seja construtora, observados os conceitos dos incisos XX e XXVII do caput deste artigo; e (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*III - a empreitada por preço unitário e a tarefa, cuja contratação atenda aos requisitos previstos no art. 185.*

**§ 2º** Receberá tratamento de empreitada parcial:

*I - a contratação de empresa não registrada no CREA ou de empresa registrada naquele conselho com habilitação apenas para a realização de serviços específicos, como os de instalação hidráulica, elétrica e similares, ainda que essas empresas assumam a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, observado o disposto no inciso III do art. 27;*

*II - a contratação de consórcio que não atenda aos requisitos do inciso II do § 1º deste artigo, ressalvado o disposto no § 3º do art. 179: (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*III - a reforma de pequeno valor, definida no inciso V do caput deste artigo;*

*IV - aquela realizada por empresa construtora em que tenha ocorrido faturamento de subempreiteira diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador, ainda que a subempreiteira tenha sido contratada pela construtora.*

**§ 3º** Enquadra-se no conceito do inciso XL do caput o galpão rural que mantenha as características nele previstas, desde que lateralmente fechado apenas com tela e mureta de alvenaria. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 20, de 11/01/2007)

**§ 4º** Não são consideradas unidades autônomas, para fins de enquadramento da obra destinada a residência, a unidade do zelador, os boxes, as garagens, bem como depósitos, áreas de recepção, áreas de circulação, banheiros e outras áreas de uso comum. (Incluído pela IN MPS/SRP nº 24, de 30/03/2007)"

<sup>19</sup> "ANEXO XIII

DISCRIMINAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

GRUPO 45 DO CNAE

45 - CONSTRUÇÃO

(...)

45.42-0 Instalações de sistemas de ar condicionado, de ventilação e refrigeração

4542-0/00 Instalações e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração (SERVIÇO)

Esta subclasse compreende:

- a montagem de sistemas de refrigeração central em imóveis residenciais e comerciais;

- a instalação de sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores.

Esta subclasse compreende também;

- a instalação de sistemas de aquecimento em imóveis residenciais e comerciais.

(...)

4549-7/99 Outras obras de instalações (SERVIÇO)

Esta subclasse compreende:

(...)

IV - a reforma de pequeno valor, conforme definida no inciso V do art. 413.

Art. 170. **Não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de:**

I - **administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;**

II - **assessoria ou consultoria técnicas;**

III - **controle de qualidade de materiais;**

IV - fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;

V - jateamento ou hidrojateamento;

VI - perfuração de poço artesiano;

VII - elaboração de projeto da construção civil;

VIII - ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);

IX - serviços de topografia;

X - instalação de antena coletiva;

XI - **instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;**

XII - **instalação de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;**

XIII - **instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;** (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

XIV- locação de caçamba;

XV - locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra;

XVI - fundações especiais.

Parágrafo único. **Quando na prestação dos serviços relacionados nos incisos XII e XIII do caput, houver emissão de nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços relativa à mão-de-obra utilizada na instalação do material ou do equipamento vendido, os valores desses serviços integrarão a base de cálculo da retenção.**

---

- outras obras de instalações.

Esta subclasse não compreende:

(...)

- a instalação de sistemas de refrigeração e aquecimento (45.42-0/00).

(...)

4559-4/99 Outras obras de acabamento da construção

Esta subclasse compreende:

(...)

- a retirada de entulhos após o término das obras;

- outras obras de acabamento."

Art. 171. *Caso haja, para a mesma obra, contratação de serviço relacionado no art. 170 e, simultaneamente, o fornecimento de mão-de-obra para execução de outro serviço sujeito à retenção, aplicar-se-á a retenção apenas a este serviço, desde que os valores estejam discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

Parágrafo único. *Não havendo discriminação na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicar-se-á a retenção a todos os serviços contratados.*

.....

**Seção XIII**  
**Disposições Especiais**

(...)

Art. 176. *Não se aplica o instituto da retenção:* [retornar ao [art. 145](#)] [retornar ao [art. 146](#)]

I - à contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;

II - à *empreitada total, conforme definida na alínea "a" do inciso XXVIII do caput e no § 1º, ambas do art. 413, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo X deste Título, observado o disposto no art. 191<sup>20</sup> e no inciso IV do § 2º do art. 178<sup>21</sup>; (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

III - à contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;

IV - ao contribuinte individual equiparado à empresa, à pessoa física, à missão diplomática e à repartição consular de carreira estrangeira;

V - à contratação de serviços de transporte de cargas, a partir de 10 de ju-

<sup>20</sup> "Art. 191. A contratante de empreitada total poderá elidir-se da responsabilidade solidária mediante a retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços contra ela emitido pela contratada, a comprovação do recolhimento do valor retido, na forma prevista no Capítulo IX do Título II, e a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento dos riscos ocupacionais, na forma prevista no art. 381, observado o disposto no art. 172. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 1º A contratante efetuará o recolhimento do valor retido em documento de arrecadação identificado com a matrícula CEI da obra de construção civil e a denominação social da contratada.

§ 2º O valor retido poderá ser compensado pela empresa contratada, ou ser objeto de restituição, observadas as regras definidas no Capítulo II do Título III."

<sup>21</sup> "Art. 178. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal e as expressamente designadas por lei como tal.

§ 1º A solidariedade prevista no caput não comporta benefício de ordem.

§ 2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

I - as contribuições sociais destinadas a outras entidades ou fundos;

II - as contribuições sociais previdenciárias decorrentes de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada sujeitos à retenção de que trata o art. 140;

III - no período 21 de novembro de 1986 a 28 de abril de 1995, as contribuições sociais previdenciárias decorrentes de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a órgão público da administração direta, a autarquia, a fundação de direito público; e (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

IV - a partir de 21 de novembro 1986, as contribuições sociais previdenciárias decorrentes da contratação, qualquer que seja a forma, de execução de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, efetuadas por órgão público da administração direta, por autarquia e por fundação de direito público. (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 3º Não há responsabilidade solidária da Administração Pública em relação à multa moratória, à exceção das empresas públicas e das sociedades de economia mista que, em consonância com o disposto no § 2º do art. 173 da Constituição Federal, respondem inclusive pela multa moratória, ressalvado o disposto no inciso III do § 2º deste artigo."

nho de 2003, data da publicação no Diário Oficial da União do Decreto nº 4.729, de 2003;

VI - à empreitada realizada nas dependências da contratada.

Art. 177. **Caso haja decisão judicial que vede a aplicação da retenção**, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, observar-se-á o seguinte:

I - na hipótese de a decisão judicial se referir à empresa contratada mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, **não sujeita à aplicação do instituto da responsabilidade solidária, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços serão exigidas da contratada;**

II - se a decisão judicial se referir à empresa contratada mediante **empreitada total na construção civil, sendo a ação impetrada contra o uso, pela contratante, da faculdade prevista no art. 191**, hipótese em que é configurada a previsão legal do instituto da responsabilidade solidária, prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, ressalvado o disposto no art. 184, a contratante deverá observar o disposto nos arts. 188<sup>22</sup> e 190<sup>23</sup>, no que couber, para fins de elisão da sua

<sup>22</sup> **Art. 188.** Quando da quitação da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, cabe ao contratante, observado o disposto no § 4º deste artigo, exigir: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

I - até a competência janeiro de 1999, inclusive, da empresa contratada: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

a) para prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, cópia das folhas de pagamento e dos documentos de arrecadação: (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

b) para execução de obra de construção civil por empreitada total ou parcial, ou subempreitada, cópia das folhas de pagamento e dos documentos de arrecadação com vinculação inequívoca à obra: (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

II - da empresa construtora contratada por empreitada total:

a) a partir da competência janeiro de 1999, cópia da GFIP com as informações referentes à obra, da folha de pagamento específica para a obra e do documento de arrecadação identificado com a matrícula CEI da obra, relativos à mão-de-obra própria utilizada pela contratada;

b) a partir da competência janeiro de 1999, cópia da GFIP identificada com a matrícula CEI da obra, informando a ausência de fato gerador de obrigações previdenciárias, quando a construtora não utilizar mão-de-obra própria e a obra for completamente realizada mediante contratos de subempreitada;

c) a partir da competência fevereiro de 1999 até a competência setembro de 2002, cópia das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos por subempreiteiras, com vinculação inequívoca à obra, e dos correspondentes documentos de arrecadação de retenção;

d) a partir da competência outubro de 2002, cópia das notas fiscais, faturas ou recibos emitidos por subempreiteiras, com vinculação inequívoca à obra, dos correspondentes documentos de arrecadação da retenção e da GFIP das subempreiteiras com comprovante de entrega, com informações específicas do tomador obra;

e) a partir da competência outubro de 2002, Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPR, LTCAT, Programa de Condições e Meio Ambiente de Trabalho na Indústria da Construção - PCMAT, para empresas com vinte trabalhadores ou mais por estabelecimento ou obra de construção civil, e Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO, que demonstrem o gerenciamento de riscos ambientais por parte da construtora, bem como a necessidade ou não da contribuição adicional prevista no § 2º do art. 86, observado quanto ao LTCAT o disposto no inciso V do art. 381.

§ 1º Nas hipóteses da alínea "b" do inciso I e do inciso II do caput, o contratante deverá exigir da contratada comprovação de escrituração contábil regular para o período de prestação de serviços na obra, se os recolhimentos apresentados forem inferiores aos calculados de acordo com as normas de aferição indireta da remuneração, previstas nos arts. 600 e 601. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 2º A comprovação de escrituração contábil será efetuada mediante cópia do balanço extraído do livro Diário formalizado, para os exercícios encerrados, observado o disposto no § 4º do art. 60, e, para o exercício em curso, por meio de declaração firmada pelo representante legal da empresa, sob as penas da lei, de que os valores apresentados estão contabilizados. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, à empresa construtora contratada por empreitada total que efetuar o repasse integral do contrato, conforme definido no inciso XXXIX do art. 413, bem como à empresa construtora que assumir a execução do contrato transferido.

§ 4º Ao órgão público da administração direta, à autarquia e à fundação de direito público contratantes de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou de execução de obras ou serviços de construção civil, cabe exigir cópia dos documentos referidos na alínea "a" do inciso I do caput, no período de 29 de abril de 1995 até a competência janeiro de 1999. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)."

<sup>23</sup> **Art. 190.** Na contratação de obra de construção civil mediante empreitada total, a partir de fevereiro de 1999, observado o disposto no art. 184, a responsabilidade solidária do proprietário do imóvel, do dono da obra, do

responsabilidade. (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

*Parágrafo único. Na situação prevista no inciso I do caput, quando a contratada pertencer à circunscrição de outra DRP, deverá ser emitido subsídio fiscal para a DRP circunscricionante do estabelecimento centralizador da empresa contratada, ainda que a decisão judicial não determine que se aplique o instituto da responsabilidade solidária."*

## D – RETENÇÃO DO IR-FONTE

60. A receita de contratos de prestação de serviços de engenharia e de empreitada da construção civil está expressamente dispensada da retenção do IR-Fonte (Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3000/99, art. 647). Nesse sentido, manifestação da Receita Federal:

*"Prestação de Serviços de Engenharia – Construção Civil – Execução de Obras – Não estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela execução de obras (construção civil), por tratar-se de serviços de engenharia excepcionados no item 17 da lista anexa à IN SRF nº 23 de 1986. Dispositivos legais: art. 52 da Lei nº 7450 de 1985, art. 647 do Decreto nº 3000 de 1999; art. 663 do RIR/1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 1994; IN SRF nº 23 de 1986; Parecer Normativo CST nº 08, de 1986. Processo de Consulta nº 44/00. Órgão SRRF/10ª Região Fiscal, Publicado no DOU: 16-08-2000".*

.....

*"Serviço Prestado por Empreitada. Não cabe retenção de Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos decorrentes de serviços prestados por empreitada pagos por pessoa jurídica a empresa individual, equiparada a pessoa jurídica. Dispositivos legais: Art. 150 do Decreto nº 3000/1999 e Parecer Normativo CST nº 25/1976. Decisão nº 289/99. Órgão: SRRF/8ª Região Fiscal. Publicado no DOU: 27-10-1999."*

61. Como já visto atrás (IN MPS-SRP 3/05, art. 413, inciso XXVIII, "a" e "b"), contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), é aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser: a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa

---

*incorporador ou do condômino da unidade imobiliária, com a empresa construtora, será elidida com a comprovação do recolhimento, conforme o caso: (Nova redação dada pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*I - das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados utilizados na prestação de serviços e respectiva GFIP, corroborada por escrituração contábil, se o valor recolhido for inferior ao indiretamente aferido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, na forma estabelecida na Seção I do Capítulo III do Título V;*

*II - das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra contida em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, aferidas indiretamente na forma estabelecida na Seção I do Capítulo III do Título V, caso a contratada não apresente a escrituração contábil formalizada na época da regularização da obra;*

*III - das retenções efetuadas pela empresa contratante, no uso da faculdade prevista no art. 191, com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela construtora contratada mediante empreitada total;*

*IV - das retenções efetuadas com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pelas subempreiteiras, que tenham vinculação inequívoca à obra.*

*Parágrafo único. Em relação às alíquotas adicionais para o financiamento das aposentadorias especiais previstas no art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991, a responsabilidade solidária poderá ser elidida com a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento e do controle dos agentes nocivos à saúde ou à integridade física dos trabalhadores, emitida pela empresa construtora, conforme previsto no art. 381."*

- construtora (a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no CREA, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 1966), que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material; b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;
62. E contrato de subempreitada (IN MPS-SRP 3/05, art. 413, inciso XXIX), aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material.
63. Todos os contratos que se utilizam do trabalho humano e vinculam o contratado mediante obrigação de fazer alguma coisa, são definidos como prestação de serviços (material ou imaterial).
64. Todos os contratos que tem por objeto a execução de uma obra, total ou parcialmente, são definidos como de empreitada (se houver subcontratação, subempreitada). Portanto, empreitada é modalidade de contratação na construção civil mesmo tendo por objeto a prestação de um serviço especializado, mas sempre visa a execução e a entrega da obra contratada (sempre material, jamais imaterial), compreendendo todas as partes de uma edificação (IN MPS-SRP 3/05, art. 143).
65. Nos termos do Código Civil (art. 610 e segs.) a empreitada pode ser de labor (o empreiteiro não fornece materiais, apenas o trabalho), ou mista (o empreiteiro fornece seu trabalho e também materiais).
66. Já o contrato de cessão de mão-de-obra tem por objeto a colocação, à disposição da empresa contratante e em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhador em caráter não-eventual e que realizem serviços contínuos. O gerenciamento é do contratante. Na empreitada, o gerenciamento é do contratado.

## E – MUNICIPALIDADE À QUAL DEVIDO O ISS

67. A regra aplicável encontra-se contemplada na LC 116/03.

*“Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, **exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:***

*I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;*

*II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;*

*III - da **execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02<sup>24</sup> e 7.19<sup>25</sup>** da lista anexa;*

*IV - da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;*

*V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso*

<sup>24</sup> “7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e **a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos** (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).”

<sup>25</sup> “7.19 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.”

dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X - (VETADO)

XI - (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV - da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX - **do estabelecimento do tomador da mão-de-obra** ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05<sup>26</sup> da lista anexa;

XXI - da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII - do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metropolitano, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço."

<sup>26</sup> "17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço."

### III – CONCLUSÕES

68. De todo o exposto, podemos concluir que:

#### 1 – ENQUADRAMENTO

O aspecto principal a ser em decorrência dos presentes estudos considerado reside na efetiva identificação da vinculação da empresa, para todos os efeitos, determinada esta pelos serviços que efetivamente presta.

Veja-se que enquanto pretende empenhadamente sustentar circunscrever sua efetiva atuação negocial à **instalação de aparelhos de ar condicionado** (cuja afirmação é confirmada pelo objeto negocial contemplado em seu Contrato Social), essa tese é negada por sua inscrição no CREA pois que dali emerge a verdade: **elabora e executa projetos de instalação e sistemas de ar condicionado!**

Sua inscrição no CNAE também nega que sua atividade se limite à **instalação de aparelhos de ar condicionado**, já que **instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração (Código CNAE 4322-3/02)** remete à atividade que parece muito mais ampla do que aquela na qual pretende se enquadrar.

Da mesma sorte, sua inscrição no ISS (**Código 01023 - serviços auxiliares ou complementares da construção civil**) evidentemente nega a limitada atuação que pretende deixar transparecer, conforme constante de seu Contrato Social, pois quem instala aparelhos de ar condicionado inscreve-se para a prestação de serviços exclusivamente no **Código 07285 (instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos)** – no qual também se enquadrou – e, eventualmente, até no **Código 07498 (conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, aparelhos e equipamentos)**. Desnecessária seria sua inscrição no **Código 01023 (serviços auxiliares ou complementares da construção civil)**. Menos ainda, no **Código 01520 (engenharia)**!

As idéias e objetivos muitas vezes não correspondem aos fatos. E os fatos negam as intenções. Impossível defender com razoável margem de segurança prestar serviços de instalação de aparelhos de ar condicionado se os Contratos de Prestação de Serviços dispõem ter sido contratada para a **montagem e instalação de equipamento de ar condicionado**, durante 5 longos meses e, para tal, obriga-se a fornecer, ainda, **direção e supervisão dos serviços a cargo de engenheiro residente o qual deve permanecer no local até conclusão da obra!** (G. Barbosa). Instalação de aparelhos de ar condicionado, por sua simplicidade, não demandaria serviços de engenheiro residente e tampouco consumiria tanto tempo.

Ou obrigar-se ao **fornecimento de mão-de-obra especializada para instalação de aparelhos de ar condicionado e ventilação mecânica** e, para isto, fornecer serviços durante 2 meses, sendo que a mão-de-obra equivale a 57% do valor do contrato! (Construtora e Instaladora Guarany). A mera instalação de aparelhos de ar condicionado não custaria 57% do valor do contrato e demandaria 2 meses de serviços.

**NOTA:**

**Neste caso há um agravamento: consta da NF que o INSS é isento nos termos da IN 3/05, art. 170, XI (instalação de aparelhos de ar condicionado).**

Ainda, obrigar-se ao **fornecimento de mão-de-obra especializada** para, durante 2 meses, promover a **instalação de sistema de ar condicionado e ventilação mecânica** (Planservice). Neste caso, na própria proposta formulada pela Consulente, negou os princípios que defende já que fez constar de sua proposta: **instalação de sistema de ar condicionado!**

A instalação de aparelhos de ar condicionado, por sua simplicidade, nem mesmo demandaria o fornecimento de mão-de-obra para a prestação de serviços contínuos (consoante IN MPS-SRP 3/05, art. 143, § 2º: *serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente*).

Como amplamente demonstrado (vide Título II, supra, "Considerações Jurídicas", especialmente o Subtítulo "A" – "O Que Determina o Enquadramento Fiscal e os Riscos que o Cercam"), para efeito de enquadramento deve-se considerar a natureza e a essência do serviço prestado, não o nome que o contribuinte dê a ele! Da mesma forma, irrelevante o objeto eleito no Contrato Social se este também não refletir a realidade!

É bem verdade não se sujeitar a Consulente à exigência do INSS não retido (tampouco à multa de mora) porque este foi, supostamente, de algum modo posteriormente recolhido. Mas seu cliente, na condição de contratante – e este é o pior dos mundos – sujeita-se à multa de ofício pelo descumprimento da obrigação acessória de retenção do INSS.

Além do que, sujeita-se eventualmente à ação penal imposta contra seus sócios ou administradores, cuja pena poderá se estender aos sócios da Consulente nos termos da Lei 8137/90 e Lei 4729/65, conforme aqui exposto (detenção de 6 meses a 2 anos ou reclusão de 2 a 5 anos, conforme a prática criminosa imputada).

Como se vê, o risco é muito elevado para ser desconsiderado.

## 2 – RETENÇÃO DO INSS

Como atrás demonstrado, a Consulente jamais foi titular de liminar para afastar a retenção do INSS na fonte. E jamais será titular de decisão favorável no mérito porquanto o STF, desde 03.11.04, já pacificou seu entendimento acerca da constitucionalidade da dita retenção.

Os serviços que presta mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, como tais definidos na legislação aplicável (IN 3/05, art. 143, §§ 1º a 3º; art. 144; art. 146, I), sujeitam-se à retenção do INSS (IN 3/05, art. 92, VI; art. 140; art. 145).

Não é possível sustentar haver garantia de sucesso na defesa de um auto de infração, lavrado contra si ou contra seu cliente (tomador de serviços), ainda porque a simples manutenção e montagem de aparelhos se sujeitam à retenção na fonte (IN 3/05, art. 146, XIV e XV).

Se a lista prevista nos arts. 145 e 146 não é meramente exemplificativa, isto é, se aquela relação deles constantes esgota todas as hipóteses de cessão de mão-de-obra ou de empreitada sujeitas à retenção na fonte (IN 3/05, art. 147 e par. único), não significa isto que não estando ali expressamente prevista a instalação de aparelhos ou de sistemas de ar condicionado, inexistiria então obrigatoriedade de retenção na fonte. Isto porque, no caso de construção civil, as retenções estão previstas no art. 169 (prestação de serviços mediante contrato de empreitada – inciso I –, ou de subempreitada – inciso II).

**NOTA:**

Chamamos a atenção para o fato de que há retenção na fonte, no caso da construção civil, sobre a receita da prestação de serviços prevista no Anexo XIII da IN 3/05 (IN 3/05, art. 169, III). Interessante notar que tal Anexo XIII se reporta ao Grupo 45 do CNAE, cujo item 45.42-0 se refere especificamente a "Instalações de sistemas de ar condicionado, de ventilação e refrigeração" (vide Nota de Rodapé nº 19). Portanto, é bem possível que o enquadramento no CNAE que melhor expresse as atividades conduzidas pela Consulente seja o item 45.42-0 e não o 4322-3/02, no qual enquadrada.

### 3 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 – INSS – REDUÇÕES DA BASE-DE-CÁLCULO DA RETENÇÃO – PARCELA DOS SERVIÇOS NÃO SUJEITA À RETENÇÃO NA FONTE

A conclusão no sentido de que os serviços prestados pela Consulente efetivamente se sujeitam à retenção do INSS na fonte (11%) não deve ser motivo de desalento. Não! É aí que entra em cena a elisão fiscal, figura do direito absolutamente lícita e pela qual busca-se métodos válidos de redução da carga tributária mediante emprego de mecanismos legais.

Ora, se a Consulente, num mesmo Contrato de Prestação de Serviços, obriga-se à prestação de uma ampla gama de serviços, tais como, mão-de-obra especializada de instalação, **mas também projetos executivos detalhados, engenharia de campo e supervisão de montagem, testes, ajustes, balanceamento da instalação, manuais de operação e de manutenção dos sistemas, treinamento de pessoal do cliente**, é de evidência total que esses serviços, mais especializados, não podem ser prestados pelos empregados postos à disposição do cliente.

Esses serviços mais especializados, talvez muito mais expressivos em termos de valor do que aqueles relacionados a simples instalação, só podem ser prestados por engenheiros (IN 3/05, art. 148, § 3º). E por envolverem serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados, estão dispensados da retenção do INSS (IN 3/05, art. 148, III).

**NOTA:**

Observar que para que a dispensa de retenção se efetive sem qualquer risco de autuação, a atual forma de contratação que engloba toda a prestação de serviços, indistintamente, deverá ser dividido em **serviços de instalação** (um contrato) e **serviços de engenharia, administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de projetos, assessoria ou consultoria técnicas ou, ainda, controle de qualidade de materiais (outro contrato)**, cujos serviços deverão ser efetivamente prestados pelo sócio engenheiro. Sobre a receita desse segundo contrato não haverá qualquer incidência, nos termos da IN 3/05, art. 148, III c/c 170, I a III. Em relação a esse segundo contrato, a Consulente deverá apresentar ao seu cliente declaração assinada pelo sócio, sob as penas da lei, de que o serviço será prestado por seu sócio, no exercício de profissão regulamentada e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, consignando tal fato na NF de Prestação de Serviços (IN 3/05, art. 148, § 2º)

Da parcela sujeita à retenção do INSS na fonte é possível, ainda, reduzir os custos com **materiais e equipamentos**, próprios ou de terceiros (exceto equipamentos manuais) fornecidos pela Consulente, desde que discriminados no Contrato de Prestação de Serviços e nas NF de Prestação de Serviços (IN 3/05, art. 149 e § 1º).

Se os valores dos **materiais e equipamentos** não constarem expressamente do Contrato de Prestação de Serviços, sua dedução da base-de-cálculo do INSS ficará limitada a 50% do valor bruto da NF de Prestação de Serviços.

Assim, parece-nos que os **materiais e equipamentos** disponibilizados na prestação

dos serviços não poderiam representar 60% do valor total da contratação, conforme informa na Consulta (parágrafo 2, "e").

Apenas se e quando a **utilização de equipamento** (aqui já não mais nos referimos aos materiais) for inerente à execução dos serviços contratados e desde que haja expressa discriminação de valores na NF de Prestação de Serviços é que a dedução da base-de-cálculo poderá ser superior a 50% (IN 3/05, art. 149, § 1º, I).

**Inexistindo discriminação dos valores dos equipamentos** disponibilizados no Contrato, ainda que a Consulente se obrigue contratualmente a fornecê-los, a base-de-cálculo da retenção do INSS corresponderá no mínimo, no caso de serviços na área de construção civil, a 35% (IN 3/05, art. 150, § 1º, "e").

É possível aplicar a redução de 50% em relação aos materiais e equipamentos fornecidos em geral, e 35% em relação aos equipamentos fornecidos no âmbito da construção civil, conforme aqui tratado (IN 3/05, art. 150, § 2º).

**NOTA:**

**Para que a redução da base-de-cálculo do INSS decorrente do emprego de materiais e equipamentos seja aceita pela fiscalização é imperativo que sejam discriminados no Contrato de Prestação de Serviços e na NF de Prestação de Serviços, inclusive e sendo possível, discriminados também os valores dos mesmos (IN 3/05, art. 151 e par. único).**

Do mesmo modo, podem ser deduzidos da base-de-cálculo o custo de alimentação *in natura* fornecida pela Consulente dentro do Programa de Alimentação ao Trabalhador, bem como do Vale Transporte (IN 3/05, art. 152, I e II).

No caso de subcontratar parte da execução dos serviços, poderá deduzir também do valor da retenção os valores retidos da subcontratada e comprovadamente recolhidos (IN 3/05, art. 155 e § 1º e incisos).

Na construção civil, sujeita-se a retenção pela cessão de mão-de-obra ou empreitada a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial (quando celebrado com empresa prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material – IN 3/05, art. 413, XXVIII, "b") e a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada (celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de materiais – IN 3/05, art. 413, XXIX).

**NOTA:**

- **Não se sujeita à retenção do INSS na fonte a prestação de serviços de: a) administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras; b) assessoria ou consultoria técnicas; c) controle de qualidade de materiais (IN 3/05, art. 170, I a III), os quais, se formalizados em contrato à parte e objetos de NF de Prestação de Serviços, também à parte, podem reduzir substancialmente a base-de-cálculo da retenção, principalmente se se considerar que tais serviços, por sua natureza mais técnica, deve ser de valor necessariamente superior ao dos serviços de instalação de sistemas de ar condicionado. Isto porque quando para a mesma obra houver contratação de serviços referidos em "a" a "c", desta Nota e, simultaneamente, fornecimento de mão-de-obra para a execução de outro serviço sujeito à retenção do INSS, aplicável a retenção apenas para a parte sujeita a ela desde que os valores estejam discriminados na NF de Prestação de Serviços (IN 3/05, art. 171).**
- **Inexistente discriminação na NF, a retenção incidirá sobre a totalidade da remuneração (IN 3/05, art. 171, par. único).**
- **Não se sujeita igualmente à retenção, ainda, a receita de empreitada total (quando celebrado contrato exclusivamente com empresa construtora – pessoa jurídica legalmente constituída cujo objeto social seja a indústria da construção civil, com registro no CREA – que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material (IN 3/05, art. 176, II).**

Tratando-se, com efeito e conforme amplamente demonstrado, da instalação de sistemas de ar condicionado (IN 3/05, art. 170, XII), e não de aparelhos de ar condicionado (IN 3/05, art. 170, XI), aplicável a retenção na fonte (IN 3/05, art. 170, par. único), com as reduções e deduções aqui sugeridas.

Alertamos para a importância de considerar que medidas judiciais discutindo aspectos da legislação podem não se revelar boa alternativa já que, conforme a Consulente, mesmo informando aos seus clientes sobre a existência de liminar autorizando a não-retenção desses, a fim de afastar a possibilidade de riscos, se recusam a cumprir a suposta ordem judicial. Nesse caso, felizmente, porquanto não há liminar alguma protegendo a Consulente da obrigatoriedade de seus clientes promoverem a retenção na fonte. E nem haverá!

Mas o problema se agrava na medida em que a Consulente venha a conceder, como diz, descontos correspondentes ao INSS cuja retenção julga estar dispensada. É dizer, perde duas vezes: concede descontos, o cliente retém na fonte. A perda pode ser agravada no caso da Consulente acumular créditos de retenção, isto é, na hipótese da retenção na fonte suplantar o débito do INSS incidente sobre sua folha de salários.

### **3.2 – IR-FONTE – PARCELA DA RECEITA NÃO SUJEITA À RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

Conforme exposto, não há retenção do IR-Fonte sobre as receitas de prestação de serviços de engenharia e de empreitada da construção civil (RIR/99, art. 647 e PN 8/86).

**NOTA:**

**Para que a parcela da receita advinda dos serviços de engenharia não se sujeitem à retenção do IR-Fonte, imperativo que o Contrato de Prestação de Serviços descreva os serviços a serem prestados dentro desse escopo, preferencialmente em contrato apartado acompanhado de NF igualmente emitida em separado da NF de instalação do sistema de ar condicionado.**

### **3.3 – ISS – RECOLHIMENTO EXCLUSIVAMENTE AO MUNICÍPIO ONDE PRESTADOS OS SERVIÇOS**

Para que o ISS não venha a ser exigido pelo Município de São Paulo, onde estabelecida a Consulente, uma vez que são devidos no local da execução da obra (LC 116/03, art. 3º, III e XX) aconselha-se que a Consulente se organize e institua processos específicos para cada contrato, juntando num mesmo processo documental cópias de: a) Orçamentos; b) Propostas; c) Contrato de Prestação de Serviços assinados por 2 testemunhas; d) NF de Prestação de Serviços; e) Comprovantes de Retenções do INSS e do ISS; f) Canhotos da NF Mercantil relativa aos fornecimentos de Materiais (neste caso, para que o Município de São Paulo não venha a exigir ISS sobre o fornecimento de materiais).

**NOTA:**

**Em que pese tenha informado não emitir NF Mercantil para emprego dos materiais sob alegação de que são consumidos no processo de instalação, ao menos num caso concreto emitiu (NF 22, para atendimento do Contrato com Wal-Mart). O fundamento a ser utilizado para justificar a não-incidência do ICMS deveria ser art. 7º, VIII do RICMS/SP.**

### **3.3 – NÃO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

Se, conforme consta de sua NF Serviços nº 106 emitida contra Construtora Guarany, seu PIS/COFINS/CLSL somam 4,65%, é porque está enquadrada no sistema cumulativo dessas contribuições. Sendo assim, faz sentido ter informado na Proposta para Planservice que os impostos incidentes nas compras e registrados em livros próprios

não são aproveitados.

Mas é incorreta a indicação, na NF 106, de que o INSS fonte não incide com fundamento na IN 3/05, art. 170, XI.

#### **4 – AJUSTAMENTO DOS CONTRATOS E DEMAIS PROCEDIMENTOS - RECOMEN- DAÇÕES**

O objeto social previsto no Contrato Social poderá ser mantido com a redação atual ou ajustado para prever que os serviços se referem a sistemas de ar condicionado e não aparelhos de ar condicionado.

Independentemente desse ajuste, recomendamos que as Propostas, Orçamentos e os Contratos de Prestação de Serviços passem a refletir a realidade dos fatos, tal qual aqui orientado.

Sobretudo, a empresa passe a acatar as retenções do INSS na fonte, utilizando-se, tanto quanto possível, dos benefícios indicados sob o Título 3, supra (Planejamento Tributário), tanto para efeito de INSS, quanto de IR-Fonte, segregando os serviços beneficiados pela dispensa de retenção, daqueles que a ela se sujeitam, em Contratos de Prestação de Serviços e NF de Prestação de Serviços.

E a fim de evitar riscos, quer relacionados ao INSS (fonte), IR-Fonte e ISS, ordene seus processos internos separando em pastas próprias tudo o que se refere a cada contratação: orçamentos, propostas, Contratos e NF, bem como recibo de entrega de materiais empregados e consumidos na prestação de serviços, de modo a evitar também ser-lhe indevidamente exigido, pelo município de São Paulo, ISS sobre o emprego dos materiais aplicados nos serviços prestados em outras municipalidades.

69. Acreditamos que, com as conclusões e orientações aqui expostas, tenhamos contribuído para conferir maior segurança e certeza para a empresa Consulente na condução de seus trabalhos. Mais ainda, acreditamos ter contribuído fortemente para a redução segura, e sem qualquer risco, de seus custos tributários, sem qualquer artifício capaz de expô-la a riscos, simplesmente utilizando as autorizações legais vigentes aptas a reduzir seus custos financeiros relacionados às retenções do INSS, IR-Fonte, afastando ainda riscos de autuação pela fiscalização municipal paulistana (ISS).
70. Cumprimos, assim, o objeto a que nos propusemos com nossos estudos. Colocamos à disposição, entretanto, para o fornecimento de quaisquer esclarecimentos que os presentes estudos demandem, a fim-de-que promovam o máximo resultado possível, quer quanto à redução dos custos tributários, quer quanto ao afastamento de riscos, tudo atrelado a ordenação dos processos internos administrativos relativos à gestão dos contratos.

Atenciosamente,

São Paulo, 22 de junho de 2008.

  
Franco Advogados Associados  
OAB-SP 87066