



## Restituição, ressarcimento e compensação de tributos federais – IN nº 460/2004

Nos dois últimos anos, nossos governantes têm “brindado” os contribuintes com diversas alterações na legislação tributária brasileira. Estas inovações fizeram com que algumas regulamentações da Secretaria da Receita Federal (SRF) ficassem desatualizadas.

Dentre as normas que não atendiam mais às necessidades dos contribuintes encontrava-se a Instrução Normativa (IN) SRF nº 210/02, a qual regulamentava os procedimentos para a restituição, ressarcimento e compensação de tributos federais.

Em razão disso, foi publicada no DOU do dia 29.10.04 a IN SRF nº 460, a qual buscou a consolidação das normas que tratavam do assunto até então, trazendo esclarecimentos adicionais e algumas novidades referentes aos valores passíveis de restituição, ressarcimento e compensação, revogando expressamente a IN SRF nº 210/2002.

Uma novidade agradável aos contribuintes disposta na referida IN diz respeito à compensação dos valores retidos indevidamente. Nesse sentido, o artigo 8º dispõe que a pessoa jurídica que efetuar retenção indevida ou a maior de tributos incidentes sobre os pagamentos a pessoas físicas poderá compensá-los sem a entrega da Declaração de Compensação à SRF, desde que a compensação seja efetuada com o mesmo tributo devido pela pessoa física e dentro do período de apuração em que foi retido indevidamente.

Ademais, a referida IN vem esclarecer um procedimento que já era adotado por muitos contribuintes, porém, não havia disposição legal. O § 1º do artigo 2º dispõe que a multa e juros incidentes sobre pagamentos efetuados erroneamente são passíveis de restituição.

Outro esclarecimento importante trazido pela IN SRF nº 460/04 refere-se à amplitude do termo “débitos próprios”, fruto de inúmeras discussões anteriores, pois o contribuinte não tinha certeza se os valo-



res devidos por responsabilidade tributária estariam ou não inseridos neste contexto, embora o PER/DCOMP já permitisse a compensação destes débitos.

O § 9º do artigo 26 da IN SRF nº 460/04 esclareceu o assunto, dispondo que consideram-se “débitos próprios” aqueles gerados por obrigação própria e ainda os **decorrentes de responsabilidade tributária**.

Além disso, como já era esperado, a IN SRF nº 460/04 consolida os procedimentos para o ressarcimento e compensação dos créditos de PIS e COFINS referentes a custos, despesas e encargos **vinculados às operações de exportação** que não puderam ser deduzidos do tributo devido pela pessoa jurídica.

O ressarcimento destas contribuições deverá ser efetuado ao final de cada trimestre mediante a apresentação à SRF de formulários específicos trazidos pela IN SRF nº 460/04. Na hipótese de compensação destas contribuições, o contribuinte deverá formalizá-la através do programa PER/DCOMP ou na impossibilidade de utilização deste programa através de formulário específico anexado à IN.

Outro ponto importante da IN SRF nº 460/04 diz respeito à retificação do PER/DCOMP. A IN esclarece que a retificação de declaração de compensação não será acei-

ta quando objetivar o aumento de um débito já compensado ou para incluir um novo débito. Nestes casos, o contribuinte deverá elaborar um novo PER/DCOMP.

A IN dispõe ainda que na hipótese de retificação da declaração de compensação, tanto o crédito como os débitos constantes da referida declaração serão atualizados até a data da entrega da declaração original.

Como nem tudo são “flores”, os contribuintes foram surpreendidos com as disposições do artigo 10 da IN SRF nº 460/04, o qual menciona que as retenções de IRPJ e CSLL efetuadas indevidamente ou a maior, bem como os pagamentos de IRPJ e CSLL relativos às estimativas mensais efetuadas a maior ou indevidamente, somente poderão ser utilizados para deduzir o IRPJ e CSLL no ajuste anual ou para compor o saldo negativo destes tributos.

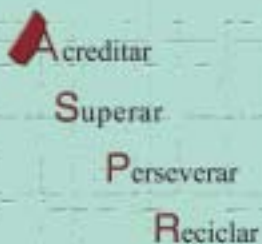
A sistemática imposta pela SRF não encontra sustentação em qualquer norma de hierarquia superior e faz com que os contribuintes percam a atualização pela taxa SELIC aplicável aos pagamentos indevidos ou a maior. Vale lembrar que a SELIC é calculada pela taxa acumulada do mês subsequente ao pagamento até o mês anterior ao de sua utilização, acrescida de 1% no referido mês.

Mais uma vez os contribuintes são “sutilmente” prejudicados mediante disposições maléficas inseridas em normas complexas, que deveriam, em verdade, atualizar e facilitar a aplicação da legislação tributária.

O que teremos, entretanto, é uma avalanche de termos de notificações emitidos pela SRF face à dificuldade de compreensão dos contribuintes na aplicação das alterações promovidas nas normas que regulam nosso sistema tributário.

*Danila Bernardi*

*Contadora e consultora tributária da ASPR*



**Preços de transferência  
Decisão a favor  
dos contribuintes**

**Regimes de tributação  
para as incorporações  
imobiliárias**



## Suspensão de PIS e COFINS nas vendas para empresa exportadora

Foi publicada no DOU de 05.11.04 a IN SRF nº 466, de 04.11.04, a qual regulamentou a suspensão do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de vendas de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, assim entendidas aquelas cuja receita bruta decorrente de exportações para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 80% de sua receita bruta total no mesmo período.

Ressalte-se que para a aplicação do regime, além de outras regras constantes na

referida IN, será necessária a elaboração de requerimento pela pessoa jurídica exportadora, sendo que a habilitação se dará por meio de Ato Declaratório Executivo.

O artigo 12 da IN SRF nº 466/04 esclarece ainda que o regime de suspensão não se aplica às empresas enquadradas no SIMPLES, nem mesmo às optantes pelo lucro presumido, aplicando-se, portanto, somente aos contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Referida IN retroagiu seus efeitos a 26.07.04, data da publicação da Lei nº 10.925/04, que instituiu a referida suspensão.

## PIS e COFINS sobre depreciação de bens usados

A IN SRF nº 457, publicada no DOU de 05.11.04, disciplina a utilização de créditos de PIS e COFINS calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

No que tange à depreciação de máquinas e equipamentos, não houve alteração na sistemática de aproveitamento dos créditos, que continuam sendo calculados sobre os encargos de depreciação incorridos no mês ou, opcionalmente, em 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 01.05.04.

A IN também consolida a hipótese de tomada dos créditos em 2 (dois) anos, prevista na MP nº 219/04, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados nos Decretos nºs 4.955/04 e 5173/04, adquiridos a partir de 01.10.04.

Entretanto, a IN SRF nº 457 vedou a utilização de créditos sobre encargos de depreciação na hipótese de aquisição de bens usados. Ressalte-se que as Leis que regem a sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS (Leis nºs 10.637/02, 10.833/03, 10.865/04 e 10.925/04) não prevêem esta hipótese, o que torna ilegal a vedação disposta pela referida IN.

## Retenções de PIS, COFINS e CSLL

Foi publicada no DOU de 29.10.04 a IN SRF nº 459, a qual dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. Referida IN revogou expressamente a IN SRF nº 381/03, que disciplinava até então as retenções em questão.

A IN SRF nº 459/04 esclarece a dúvida sobre o conceito de serviços de manutenção que estão sujeitos à retenção das contribuições, definindo como sendo manutenção ou conservação os serviços prestados que tenham por fim **manter** os bens em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero **conserto** de um bem defeituoso.

No que tange à dispensa de retenção sobre pagamentos inferiores a R\$ 5.000,00, a

referida IN elucidou que, quando a tomadora do serviço tiver que efetuar um pagamento cujo valor seja inferior ao montante da retenção devida, esta retenção estará **limitada ao valor do pagamento**.

Outra importante disposição está no artigo 5º, o qual menciona que, a partir de 01.01.05, a retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperativos.

Por fim, a aludida IN trouxe um alívio aos contribuintes optantes pelo SIMPLES, os quais deviam apresentar à tomadora dos serviços, a cada pagamento, uma declaração da opção exercida para que não sofressem a retenção das contribuições. Com a publicação desta norma não há mais a necessidade de apresentar referida declaração a cada pagamento, bastando entregá-la uma única vez.

## PIS e COFINS – Empresas de trabalho temporário

A Segunda Turma do TRF da 4ª Região, por unanimidade, decidiu que *“os valores que as empresas tomadoras do serviço repassam às empresas de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais, a princípio, não constituem receita destas empresas, não integrando a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS.”*

O entendimento da Turma foi no sentido de que tais valores não constituem receitas das empresas de trabalho temporário, mas meras entradas pertencentes a terceiros, que transitam temporariamente pela contabilidade, sem qualquer efeito patrimonial.

Trata-se de relevante precedente para aqueles que pretendem ingressar em juízo para discutir a questão. (Mandado de Segurança nº 2004.04.01.033524-3/PR).

## Crédito presumido IPI Direito do exportador

Foi proferida pelo STJ decisão atestando o direito do exportador ao crédito presumido do IPI, mesmo nos casos em que haja aquisição de matéria-prima de pessoa física. A Segunda Turma, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional, entendeu que a IN SRF nº 23/97 restringiu o benefício de restituição instituído pela Lei nº 9.363/96, ao dispor que *“o crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12.04.90, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados será calculado, exclusivamente, em relação as aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS”*.

Segundo a Ministra Eliana Calmon, tal dispositivo traz cobrança extremamente onerosa ao contribuinte, cuja interpretação deve ser baseada no interesse social. Além disso, mesmo quando o produtor exportador adquire matéria-prima ou insumo diretamente do produtor rural pessoa física, ele é contribuinte de fato, pois paga indiretamente os referidos tributos no preço da mercadoria adquirida, fazendo jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96.

Trata-se de importante precedente para aqueles que pretendem discutir a restrição do aludido benefício. (RESP nº 586.392).



## Preços de transferência – Decisão a favor dos contribuintes

A figura dos preços de transferência foi introduzida no Brasil no ano-calendário de 1997, com o advento da Lei nº 9.430/96. Desde então, diversos atos expedidos pela SRF vêm buscando normatizar o assunto, causando cada vez mais discussões entre os contribuintes e a União.

A legislação sobre os preços de transferência fixa o valor máximo para os custos de importação e o valor mínimo para as receitas de exportação, em operações envolvendo bens, serviços ou direitos, praticadas pelas empresas brasileiras com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior e a elas vinculadas, bem como nas operações praticadas com pessoas físicas ou jurídicas que, independentemente de vinculação, estejam domiciliadas nos chamados paraísos fiscais, definidos pela legislação brasileira como aqueles que não tributam a renda ou a tributam a uma alíquota inferior a 20%.

Importações	Exportações
Custo de Produção mais Lucro – CPL	Preço de Venda por Atacado no país de destino, diminuído do lucro – PVA
Preços Independentes Comparados – PIC	Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro – PVV
Preço de Revenda menos Lucro – PRL	Custo de Aquisição ou Produção mais tributos e lucro – CAP
	Preço de Venda nas Exportações – PVEx

Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado aquele que resultar no menor valor a ser tributado, desde que o método adotado pelo contribuinte seja consistente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Em geral, a maior dificuldade do contribuinte não reside no cálculo matemático dos preços de transferência, mas sim na obtenção dos dados necessários aos referidos cálculos, os quais, em sua grande maioria, dependem de informações de empresas vinculadas domiciliadas no exterior ou ainda de terceiros.

Além disso, os cálculos envolvem polêmica acerca da margem de lucro, a qual está presente na maioria dos métodos e é definida pela legislação em percentuais que variam de 15% a 60%. A alteração destes percentuais é prevista pela Lei nº 9.430/96, devendo ser solicitada formalmente pelo contribuinte interessado. Esta solicitação assemelha-se a um processo de consulta, cuja solução, nos termos da Portaria nº 95/97, depende de análise prévia da SRF e de posterior aprovação do Ministro da Fazenda. Por se tratar de um processo bastante burocrático, que exige uma série de comprovações por parte do contribuinte e diligências da SRF, até hoje não se tem conhecimento de que algum pedido de alteração do percentual de lucro tenha sido objeto de mérito.

Desde a edição das normas dos preços de transferência os contribuintes têm levado ao contencioso (administrativo e judicial) esta questão, afirmando que, ao serem preestabelecidos estes percentuais, estaria também

Por meio destas regras, a União busca obter maior controle sobre as transferências de resultados para o exterior e ainda a inserção do Brasil no cenário de globalização e internacionalização, uma vez que tais regras são derivadas das adotadas pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O intuito aqui é discutir e evidenciar o caráter eminentemente fiscal dos preços de transferência, pois um de seus objetivos é a tributação do IRPJ e CSLL sobre os valores que ultrapassarem os limites máximos na importação e mínimos na exportação, fixados pelos métodos definidos na legislação.

Para cálculo dos preços de transferência, é permitida a utilização de três métodos referentes às importações e quatro métodos concernentes às exportações, conforme relação abaixo:

sendo caracterizada a figura da presunção de renda, uma vez que é bastante improvável que os preços praticados nas importações e exportações sejam calculados com base em margens de lucro tão expressivas.

Especificamente para a aplicação do método PRL nas importações, a legislação faz uma diferenciação entre os bens importados destinados à produção e aqueles destinados à revenda. Para os primeiros, a margem de lucro a ser considerada é de 20%, enquanto que nos últimos a margem é de 60%, embora sobre uma base menor. A IN SRF nº 32/01, com base nas alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00, inseriu a metodologia de cálculo para os bens importados destinados à produção a partir do ano-calendário de 2000. Atualmente a metodologia é regulamentada pela IN SRF nº 243/02. Vale lembrar que, anteriormente à IN SRF nº 32/01, as regras dos preços transferência (IN SRF nº 38/97) não previam a aplicabilidade do método PRL para os bens destinados à produção.

Sobre o assunto, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes proferiu decisão inédita<sup>1</sup>, onde recepciona como válida a aplicação do método PRL nas importações de bens destinados à produção referentes ao ano-calendário de 1997. O principal argumento apregoadado é o de que a Lei nº 9.430/96 permite ao contribuinte a utilização de qualquer um dos três métodos fixados para as importações, independentemente se o produto importado é manuseado ou não por seu importador, bastando apenas que seja apurado o percentual referente ao diferencial de

preço que se refere à margem de lucro e o que se refere ao valor agregado ao bem no país.

Além disso, a 1ª Câmara concorda com a alegação de que a IN SRF nº 38/97 não poderia ter instituído vedação à utilização do método PRL, sob pena de estar impondo restrições não previstas na Lei nº 9.430/96 e infringindo, assim, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Não obstante, a Lei nº 9.959/00, que autoriza a aplicação do método PRL para os bens destinados à produção, reforça ainda mais a tese de que a IN nº 38/97 não tem força para restringir a aplicação do método PRL.

É importante ressaltar que a Lei nº 9.430/96, a partir do ano-calendário 2000, por força de alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00, passou a admitir expressamente a utilização do método PRL na hipótese de bens aplicados à produção, estabelecendo tão somente um percentual maior de margem de lucro (60%).

É transcrito abaixo um pequeno trecho do voto do Relator Valmir Sandri, que bem resume que falhas como esta na legislação não podem prejudicar o contribuinte, interessado apenas em bem cumprir suas obrigações tributárias perante o Fisco.

*“Ou seja, em oposição ao estabelecido no ato constitutivo que lhe deu origem, a Instrução Normativa<sup>2</sup> acima nega ao contribuinte um direito legalmente assegurado em lei ao limitar o uso de determinado método na apuração dos preços de transferência, ignorando que atos normativos strictu sensu nada mais podem fazer do que se conformar com os atos constitutivos, não podendo ditar obrigações ou direitos maiores ou menores do que aqueles que da legislação construtora constarem, tendo em vista que sua função é tão somente interpretar a lei, traduzindo o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, podendo tal interpretação, evidentemente, conflitar-se com as do sujeito passivo.”*

Nada obstante, diversas outras possibilidades de discussão sobre as regras dos preços de transferência afloram para os contribuintes, como é o caso da alteração na sistemática de cálculo do PRL 60% pela IN SRF nº 243/02, desfalcada da devida previsão legal, uma vez que uma simples IN não tem força de lei e não pode contrapor-se ou assumir o papel desta.

Assim, cabe ao contribuinte avaliar a situação em que se insere e utilizar-se da própria Lei como instrumento de defesa, pois é somente por intermédio desta que os atos dos poderes públicos permanecem garantidos, onde jamais poderão ser arbitrários.

**Isabella Gomes**

Contadora e consultora tributária da ASPR

1 Acórdão 101-94.624  
2 IN 38, de 30/04/1997



## Regimes de tributação para as incorporações imobiliárias

Incorporação imobiliária é a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas. O incorporador, é uma pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que, mesmo sem encarregar-se da obra, responsabiliza-se pela entrega, a certo prazo, preço e outras condições da obra.

A legislação tributária brasileira trata da realização da receita e sua consequente tributação, pelo regime de competência de exercícios, ou seja, no exato momento da venda das mercadorias ou da prestação dos serviços, independentemente do efetivo recebimento em dinheiro. A adoção deste regime, entretanto, para as receitas auferidas pelas empresas de construção civil nas atividades de loteamento, incorporação imobiliária e revenda de imóveis, prejudicaria sobremaneira o caixa destas empresas, haja vista que se tratam de atividades desenvolvidas a longo prazo.

Por conta disso, o Fisco estabeleceu um regime especial para empresas que atuam neste setor, através do Decreto-lei nº 1.598 de 26.12.77, regulamentado pela IN SRF nº 84 de 20.12.79 e aperfeiçoada pela IN SRF nº 23 de 25.03.83, permitindo que a receita seja reconhecida e tributada no seu efetivo recebimento, ou seja, adotou-se o regime caixa para tais atividades. Além disso, por pura coerência, os custos relativos a estas atividades são tratados da mesma forma sendo apropriados aos resultados proporcionalmente ao montante recebido, conforme determina o art. 413 do RIR/99.

Como sabemos, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem

reconhecer seus resultados pelo regime de competência. Contudo, as pessoas jurídicas que se dedicam às atividades imobiliárias constituem uma exceção a esta regra, pois tributam suas receitas pelo regime caixa e podem optar pelos critérios de tributação com base no lucro real ou no lucro presumido.

Deste modo, as empresas optantes pelo lucro presumido, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL aplicam os percentuais de 8% a 12%, respectivamente, sobre as receitas da atividade de empreitada e prestação de serviços com o emprego de materiais à obra. As alíquotas do PIS e da COFINS no lucro presumido permanecem inalteradas, ou seja, 0,65% e 3%, respectivamente.

Para apuração do PIS e da COFINS, quando a empresa incorporadora opta pelo lucro real, é admitido o aproveitamento de créditos destes tributos, aplicando sobre os insumos as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. O crédito daí decorrente será deduzido dos tributos apurados a partir da aplicação destas alíquotas sobre as receitas.

As empresas de incorporação imobiliária também podem aderir ao regime tributário especial instituído pela Lei nº 10.931/04, em caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem os direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

Para cada incorporação submetida ao regime especial, as incorporadoras passam a recolher um imposto unificado de 7% sobre as receitas mensais, considerando-se como receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora

na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação. Neste regime existem desvantagens, tais como, tributos e contribuições pagos por meio do regime somente podem ser compensados, por espécie, com o montante devido pela incorporadora no mesmo período de apuração, até o limite desse montante. Além disso, a parcela que não puder ser compensada não gerará direito à restituição, ressarcimento ou compensação com o que vier a ser devido em relação a outros tributos da própria ou de outras incorporações, ou pela incorporadora em outros períodos de apuração.

Deste modo, cabe às empresas incorporadoras avaliarem com esmero o critério que melhor satisfaça os seus interesses, para que o bom desenvolvimento de suas atividades seja alcançado.

*Tamar Klein Alvarenga*

*Departamento de terceirização da ASPR*



Publicação da  
ASPR® - Auditoria e Consultoria  
São Paulo: Rua Frei Caneca, 1212  
4º andar - Consolação  
Fone/Fax: (11) 3285 4898  
ABC: Rua Gertrudes de Lima, 53  
Santo André - SP  
Tel.: (11) 4437 6000 - Fax: (11) 4437 6002  
E-mail: forum@aspr.com.br  
www.aspr.com.br

### EXPEDIENTE

Editores Responsáveis:  
Ary Silveira Bueno e Pedro Cesar da Silva  
Supervisão:  
Luciano da Silva Nutti e Mônica Cilene Anastácio  
Editoração e Produção Editorial:  
Quarup Editorial - 4972-5069

Tiragem:  
3.000 exemplares

As informações publicadas neste boletim têm o objetivo de fornecer subsídios para a análise de situações presentes no dia-a-dia das empresas. O Fórum Empresarial advierte, porém, que as recomendações publicadas devem ser analisadas diante de casos concretos, levando-se em consideração todos os fatores envolvidos.

Desde que citada a fonte, permite-se a reprodução, no todo ou em qualquer uma de suas partes, dos artigos constantes nesta publicação.



## Agenda

### Eventos programados para dezembro

Evento	Objetivo	Data	Carga Horária
Encerramento do balanço	Discutir as principais alterações tributárias do ano que afetaram o resultado contábil e fiscal.	14/12/04	8 horas
PIS/COFINS não-cumulativos Aspectos práticos	Abordar os aspectos principais acerca dos procedimentos para a apuração do PIS e COFINS não-cumulativos, inclusive quanto ao preenchimento do DACON.	21/12/04	8 horas

Informações e inscrições com Srta. Tabata pelo telefone (011) 3285-4898.