



## ISS – Aspectos importantes acerca da nova regulamentação

Conforme destacado em nosso Boletim FÓRUM EMPRESARIAL nº 50, foi publicada no dia 1º de agosto p.p. a Lei Complementar nº 116, introduzindo mudanças expressivas no que concerne à legislação do ISS, bem como ampliando a lista de serviços tributáveis pelo imposto.

Neste contexto, apesar dos pontos positivos já comentados na matéria anterior, abordaremos na presente algumas questões que poderão continuar “tiranando o sono” dos contribuintes, sem a pretensão de esgotar o assunto.

Um dos temas refere-se à base de cálculo do imposto, a qual foi definida como sendo o “preço do serviço”.

Nos termos da legislação<sup>1</sup>, apenas ao setor de construção civil é admitida a dedução, da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais utilizados na obra, sendo que para as demais atividades não são admitidas deduções.

Ressalte-se que, na legislação vigente até a edição da L.C. 116, era admitida, inclusive, a dedução dos valores relativos às subempreitadas contratadas para a execução do serviço de construção civil.

Assim, os municípios vêm determinando a inclusão, na base de cálculo do ISS, de determinados valores que não se referem à remuneração do serviço prestado.

Este assunto há muito tem sido tema de debate em nossos tribunais, sendo que o STF<sup>2</sup> admitiu a dedução de valores já tributados pelo ISS para a determinação da base de cálculo pelo prestador, como por exemplo, no caso em que o prestador

do serviço transfere uma parte da obrigação à terceiro.

O STJ<sup>3</sup>, por sua vez, não assumiu posição divergente, determinando que as empresas agenciadoras de mão-de-obra agem apenas como intermediárias em suas operações, devendo oferecer à tributação somente o valor relativo à taxa de agenciamento.

Este item, apesar de pacificado em nossos tribunais, ainda será objeto de enxurradas de ações judiciais, uma vez que os municípios não vêm acatando este procedimento, ainda que em desacordo com a jurisprudência existente.

Também merece atenção a possibilidade da exclusão da exportação de serviços da incidência do ISS. Trata-se de questão extremamente relevante e necessária à competitividade do nosso mercado, haja vista o cenário econômico atual.

No entanto, a legislação, ao excluir a exportação de serviços da incidência do ISS, definiu que não são considerados exportados os serviços desenvolvidos no País cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residência no exterior.

Exemplificando, caso uma empresa situada no Brasil, produtora de software por encomenda, desenvolva programa solicitado por uma empresa situada no exterior, porém o software seja utilizado por uma de suas empresas do grupo localizada no Brasil, o Fisco cobrará o ISS, pois o resultado da obrigação de “fazer” permaneceu em território brasileiro.

Outro ponto que não poderíamos deixar de destacar é o deslinde do famo-

so debate quanto ao local onde é devido o ISS. Com a nova redação, o imposto é devido no “local do estabelecimento prestador”.

A Lei Complementar define como “local do estabelecimento prestador” o ambiente que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure **unidade econômica ou profissional**.

Em outras palavras, o legislador aproximou-se do entendimento exarado pelo Poder Judiciário, que consolidou a posição de que o ISS é devido no local onde o serviço é executado, independentemente do local da sede do estabelecimento, o que deverá minimizar a guerra fiscal entre os municípios, pois agora há a necessidade de comprovação de **configuração de unidade econômica** pelo prestador para que o município seja competente para receber o ISS.

Por todo o exposto, e tendo em vista o avanço tecnológico que vem se demonstrando nestes últimos anos pelos entes federativos dos grandes centros, que cada vez mais possuem controle sobre as operações praticadas pelos contribuintes, cabe aos administradores buscarem respostas mais adequadas ao seu negócio para não serem surpreendidos.

**Douglas Rogério Campanini**  
Consultor tributário da ASPR

1 Art. XX do Dec. Lei 406/68 (anterior) e art. 7º LC 116 (atual)

2 RE 95.584-4, Relator Min. Décio Miranda.

3 RESP 411580, Relator Min. Luiz Fux.



**PIS não-cumulativo  
Contabilização**

pg. 3

**Possibilidade dos estabelecimentos  
gráficos utilizarem  
créditos acumulados de ICMS**

pg. 4



### Perspectiva Legal

## Obtenção de declarações de imposto de renda pela internet

A Secretaria da Receita Federal – SRF disponibilizou aos contribuintes mais uma facilidade, qual seja, a obtenção de cópia de declaração do imposto de renda dos últimos cinco anos por meio da internet.

Para tanto, deve ser criado o “certificado digital” (e-CPF/e-CNPJ), documento eletrônico de identidade que certifica a autenticidade dos emissores e destinatários, assegurando a privacidade e a inviolabilidade dos documentos e dados transmitidos.

Para aquisição do certificado é necessário acessar o menu Receita 222 no site da SRF ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), optando por uma das entidades certificadoras responsáveis pela sua emissão e administração.

As pessoas físicas que tenham condição de CPF cancelado, bem como as pessoas jurídicas cujo CNPJ esteja enquadrado na condição de inapto, suspenso ou cancelado, não poderão ser titulares dos certificados digitais.

A previsão para obtenção destas declarações foi disposta há cerca de um ano, através da IN SRF nº 222, de 11 de outubro de 2002, mas só agora está sendo operacionalizada.

## PER/DCOMP Instrução Normativa aprova nova versão

Foi publicada no DOU de 29.09 p.p. a Instrução Normativa SRF nº 360, de 24.09.2003, a qual aprovou a versão 1.1 do Programa “Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP 1.1)”.

A versão 1.0 havia sido aprovada em abril de 2003 pela IN 320/03, e foi aplicada a partir do mês de maio, mês de sua publicação.

A grande novidade da nova versão em relação à anterior é que o programa agora calcula automaticamente o campo “total do crédito original utilizado nesta DCOMP”, bastando informar os débitos que o contribuinte tem a intenção de compensar e a taxa SELIC aplicável aos créditos originais passíveis de compensação. Assim, o contribuinte não mais necessita escoimar os juros SELIC para apuração do crédito original.

Uma outra novidade importante diz respeito à inclusão dos campos “multa” e “juros” na pasta “débito”, objetivando a aplicação dos cálculos automáticos já mencionados, tendo em vista que a multa e os juros aplicados sobre os débitos vencidos também podem ser compensados.

## Sociedade empresária entre cônjuges constituída antes da vigência do Novo Código Civil

Com a edição do novo Código Civil, uma das questões que suscitou inúmeras dúvidas refere-se a necessidade ou não de alteração do regime de casamento ou do sócio nas sociedades entre cônjuges constituídas anteriormente à sua entrada em vigor, casados sob os regimes da comunhão universal de bens e da separação obrigatória, haja vista a proibição existente no artigo 977 deste diploma.

Com vistas a resolver esta celeuma, o Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC editou o Parecer Jurídico DNRC/COJUR 125, determinando que a referida restrição aplica-se exclusivamente às sociedades que foram constituídas após a entrada em vigor do novo Código Civil.

Vejamos trecho do parecer:

*“De outro lado, em respeito ao ato jurídico perfeito, essa proibição não atinge as sociedades entre cônjuges já constituídas quando da entrada em vigor do Código, alcançando, tão somente, as que viessem a ser constituídas posteriormente. Desse modo, não há necessidade de se promover alteração do quadro societário ou mesmo da modificação do regime de casamento dos sócios-cônjuges, em tal hipótese.”*



### Decisões Judiciais e Administrativas

## Isenção da Cofins para as prestadoras de serviços Manutenção da Súmula 276

A primeira seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ decidiu em 09.10, por 6 votos a 2, pela manutenção da orientação constante na Súmula 276, a qual trata da isenção da COFINS para as sociedades civis prestadoras de serviços.

A revisão da súmula foi proposta pelo ministro Castro Meira em razão de decisão contrária do Supremo Tribunal Federal - STF.

*“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.* Esta foi a conclusão adotada na seção de julgamento que manteve a validade da Súmula.

A questão foi definida em recurso especial ingressado por um escritório de advocacia contra a Fazenda Nacional.

Com a decisão, as prestadoras de serviços ganham, indubitavelmente, maior força para valer-se da isenção da COFINS.

## Compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSSL

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF submeteu recentemente a julgamento a discussão concernente à limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSSL com lucros de períodos subseqüentes. A decisão foi contrária aos contribuintes, abrangendo não somente os prejuízos apurados após o advento da Lei 8.981/95 em diante), mas também aqueles apurados anteriormente à mudança das regras.

Até 1994, tal limitação não existia. Por outro lado, havia um prazo de quatro anos para compensação. Hoje, tais prejuízos podem ser compensados em quantos anos forem necessários para liquidação do estoque.

Desde o surgimento da Lei 8.981/95, as empresas vêm buscando amparo nas esferas administrativa e judicial para valer-se do direito à compensação integral.

Diversas decisões do Conselho de Contribuintes têm sido, ao longo destes anos,

favoráveis aos contribuintes, as quais serão revistas se levadas à apreciação da CSRF.

Uma importante e favorável decisão relacionada ao assunto diz respeito ao reflexo em anos posteriores quando aplicada a compensação integral de prejuízos fiscais. *“Quando a fiscalização constata que a empresa não observou o limite de 30% (trinta por cento) na redução do lucro real pela compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, a apuração de eventual imposto devido deve abranger todos os períodos de apuração já encerrados até a data do término da ação fiscal e não limitar-se à glosa dos excessos compensados nos primeiros períodos”.* Esta é a ementa da decisão proferida pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, haja vista que as autoridades fiscais não vêm aplicando na prática este procedimento. Tal jurisprudência representa um forte precedente para os contribuintes.



# PIS não-cumulativo – Contabilização

A Lei nº 10.637/2002 instituiu a modalidade não cumulativa da contribuição para o PIS, a partir de 01.12.2002, aplicável às pessoas jurídicas tributadas pela sistemática do Lucro Real.

O método adotado para implementar a pretensão não cumulatividade é a constituição de créditos, aplicando-se a alíquota de 1,65%, sobre a aquisição de bens e serviços, despesas financeiras incorridas e depreciações, dentre outros.

Foi também permitida a constituição de um crédito presumido sobre o saldo de estoques existente em 01.12.2002, neste caso, utilizando-se a alíquota de 0,65%.

O intuito da presente matéria é discorrer sobre os procedimentos a serem observados para a contabilização do PIS em decorrência desses dispositivos.

## PIS não-cumulativo incidente sobre o faturamento

O PIS não-cumulativo incidente sobre a receita bruta de vendas de bens e serviços e demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, terá sua contabilização da seguinte forma:

D	Tributos sobre Vendas – PIS (Resultado - redutor da receita bruta)
D	Despesas tributárias (Resultado)
C	PIS a recolher (Passivo circulante)

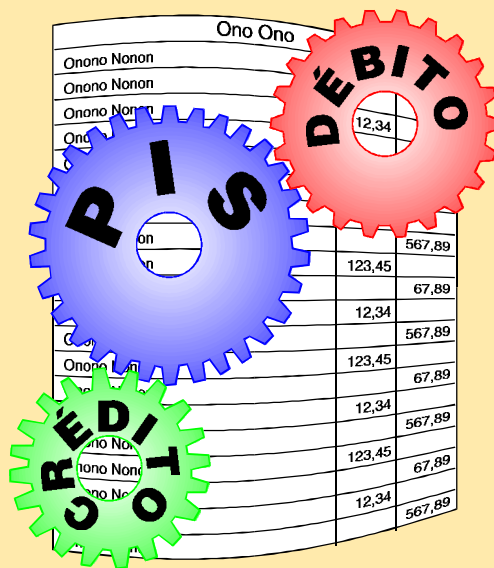
O primeiro débito corresponde ao PIS não-cumulativo sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços. O segundo corresponde ao PIS não-cumulativo sobre as demais receitas, como por exemplo, as receitas financeiras, das quais fazem parte as variações monetárias ativas.

Caso haja receitas sujeitas a incidência cumulativa, sobre as quais aplica-se a alíquota de 0,65%, a contabilização da contribuição será idêntica à forma supracitada.

## Crédito presumido apurado sobre os estoques

A pessoa jurídica contribuinte do PIS não-cumulativo terá direito ao crédito de 0,65% sobre o saldo de abertura do estoque em 01.12.2002, que poderá ser utilizado em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do mês de dezembro/02.

O valor do crédito presumido deverá ser reconhecido na contabilidade mediante crédito na conta de estoques e dé-



bito na conta representativa de “Tributos a Recuperar – PIS Crédito Presumido”, no ativo circulante, o qual deve ser registrado mesmo que não haja, de imediato, contribuição devida suficiente para absorção do crédito.

Com base no exposto acima, teremos os seguintes lançamentos:

a) pela segregação do crédito presumido:

D	Tributos a recuperar - PIS Crédito Presumido (Ativo circulante)
C	Estoques (Ativo circulante)

b) pela baixa mensal do crédito presumido:

D	PIS a Recuperar – Apuração Mensal (Ativo circulante)
C	Tributos a recuperar - PIS Crédito Presumido (Ativo circulante)

## Outros créditos

Além do crédito presumido supracitado, a pessoa jurídica poderá efetuar créditos calculados pela alíquota de 1,65% sobre a aquisição de bens e serviços, bem como sobre despesas e custos incorridos.

É aqui que reside a maior complexidade na definição do procedimento técnico-contábil adequado. Há dois procedimentos contábeis possíveis de serem adotados, acarretando em efeitos distintos na avaliação dos ativos, e por consequência, na apuração do resultado do exercício.

Muitas empresas vêm contabilizando os créditos do PIS diretamente no resultado do exercício, reconhecendo a despesa tributária pelo valor líquido devido. Nesta hi-

pótese, o crédito é apurado extra contabilmente no final de cada mês.

Outras empresas, as quais representam a minoria, vêm optando por contabilizar os créditos como redutores dos custos e despesas que os originaram. Assim, por exemplo, quando da aquisição de insumos, o crédito é registrado como redutor do custo de aquisição, reduzindo assim o estoque.

A contabilização pelo valor líquido devido antecipa o reconhecimento do crédito no resultado do exercício, enquanto que na hipótese de reconhecimento do crédito como redutor dos custos, em especial no caso de créditos sobre os insumos, o resultado do exercício (custo dos produtos vendidos) apenas será afetado quando o insumo for consumido e vendido.

Entendemos que a contabilização dos créditos como redutores dos custos e/ou despesas que os originaram é a mais adequada do ponto de vista técnico-contábil.

No entanto, a decisão sobre qual critério adotar deverá levar em conta a representatividade dos valores envolvidos e os custos necessários para adaptar os sistemas contábeis, tendo em vista que tal adaptação se faz necessária na hipótese de contabilização dos créditos como redutores dos custos.

**Rogério Sobradie Melati**  
Auditor da ASPR



## Agenda

### Programa-se

O Instituto JK e o BNDES convidam você para o ENCONTRO DOS INVESTIDORES DO GRANDE ABC.

Dias: 29 e 30 de outubro  
(quarta e quinta-feira)

Local: **Clube Atlético Aramaçan**  
Rua São Pedro, 345 – Santo André  
– SP – CEP 09121-390  
Fone/Fax: (11) 4972-3777 – Ramal 226  
**www.abcdofuturo.com.br**  
**abcdofuturo@uol.com.br**

Apoio: ASPR Auditoria e Consultoria



# Possibilidade dos estabelecimentos gráficos utilizarem créditos acumulados de ICMS

De acordo com a alteração ocorrida no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo introduzida pelo Decreto 47.778, de 22.04.03 (DOE de 23.04.03), surge uma nova hipótese de acúmulo de crédito de ICMS para os estabelecimentos gráficos.

Até a publicação do presente decreto, os estabelecimentos gráficos apropriavam, como crédito, o valor do ICMS incidente nas aquisições de insumos destinados a elaboração de impressos não personalizados. Isto porque os impressos personalizados, que são aqueles destinados a uso exclusivo pelo autor da encomenda, tais como cartões de visita, não se enquadram no conceito de mercadoria, conferindo a legislação, por meio do entendimento exarado na Portaria CAT 54/81, a incidência do ISS – Imposto sobre Serviços, de competência dos Municípios.

Assim, caso tais insumos sejam empregados na confecção de impressos personalizados, onde a incidência é do ISS, o crédito apropriado na aquisição das matérias-primas deve ser estornado, vez que aqui não mais estaria sendo obedecido o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

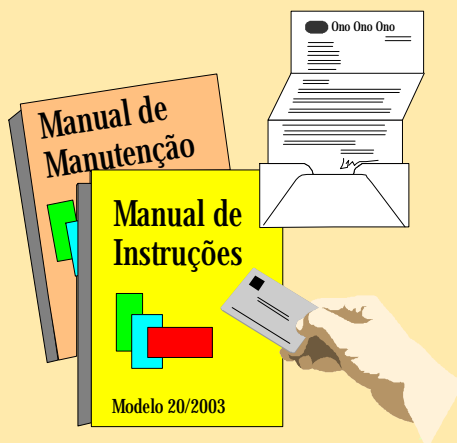
Entretanto, caso o estabelecimento gráfico promova a saída de impressos não personalizados, estes são onerados pelo ICMS, devendo ser registrado o débito do imposto no livro registro de saídas o que, em linhas gerais, ao final de cada período de apuração, faz com que o contribuinte apure imposto a pagar ou, caso seja credor (crédito maior que o débito), saldo a transportar para o período subsequente.

E é aqui que, em razão da inovação da legislação, está ocorrendo a geração de um benefício fiscal aos estabelecimentos gráficos.

Com as alterações promovidas por meio do Decreto 47.778/03, os estabelecimentos gráficos que promoverem a saída de impressos em papel e papel cartão, desde que industrializados por eles, passaram a gozar, a partir do mês de maio de 2003, do **diferimento** do ICMS em suas operações.

Em outras palavras, o que ocorre é a postergação do momento de incidência do imposto em tela, transferindo desta forma a responsabilidade por tal recolhimento a outra etapa de comercialização.

Assim, tais produtos não mais sofrerão, por parte daqueles que os industrializarem, a incidência do ICMS nesta etapa, vez que a responsabilidade será do estabelecimento encomendante de tais produtos que, obrigatoriamente, os integralizará ao seu pro-



duto, podendo o estabelecimento gráfico manter o crédito do ICMS dos insumos utilizados na produção das mercadorias saídas com o diferimento.

Vale lembrar que os impressos referidos aqui abrangem apenas os manuais técnicos, manuais de instrução, rótulos, bulas, etiquetas e embalagens, dentre outros, não se aplicando aos papéis ondulados e embalagens do tipo LPB (liquid packing board – “tetra pack”).

Como o recolhimento do ICMS na operação de saída dos estabelecimentos gráficos de impressos não personalizados passa a ser de responsabilidade do adquirente, os estabelecimentos gráficos acumularão créditos de ICMS.

Vale lembrar que este tipo de crédito enquadra-se nas hipóteses descritas no artigo 71 do Regulamento do ICMS/SP, o qual denomina-se “crédito acumulado”.

Em suma, o que difere o saldo credor de ICMS do chamado crédito acumulado é que o primeiro apenas pode ser utilizado na compensação de débitos futuros, enquanto o crédito acumulado poderá ser utilizado também para ser transferido a outro estabelecimento.

Com relação ao aproveitamento do crédito acumulado gerado em razão do diferimento, os estabelecimentos gráficos deverão observar as regras contidas na Portaria CAT 53/96, como por exemplo, a elaboração do Demonstrativo de Crédito Acumulado – DCA, onde informarão os valores específicos a serem apropriados como crédito acumulado.

Tais valores poderão, ao interesse destes estabelecimentos, serem utilizados para pagamento a fornecedores na aquisição de matéria-prima, produto secundário e material de embalagem ou na aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos indus-

triais para integralização no ativo imobilizado, inclusive para pagamento do ICMS incidente em suas importações, desde que submeta o demonstrativo acima descrito à prévia autorização do Posto Fiscal de jurisdição do contribuinte.

Assim, àqueles que desejarem usufruir deste novo benefício concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo devem observar todos os requisitos legais à escrituração de seus créditos, para que os mesmos possam ser reconhecidos pela autoridade fazendária como legítimos, no sentido de poderem ser utilizados como crédito acumulado.

A aplicação dessa nova hipótese de benefício fiscal por parte dos estabelecimentos gráficos, poderá trazer uma redução no custo dos produtos em tela, elevando a competitividade nesse mercado.

**Carlos Eduardo Del Valle Verne**  
Consultor tributário da ASPR

## Fórum Empresarial®

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](mailto:forum@aspr.com.br)  
[www.aspr.com.br](http://www.aspr.com.br)

### EXPEDIENTE

Conselho Editorial:  
Ary Silveira Bueno e Pedro Cesar da Silva  
Supervisão:  
Douglas Rogério Campanini e Luciano da Silva Nutti  
Editoração e Produção Editorial:  
Quarup Editorial - 4972-5069  
Tiragem:  
3.500 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 adverte, 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.

  
AUDITORIA E CONSULTORIA