



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
 8ª REGIÃO FISCAL

|                                  |   |
|----------------------------------|---|
| <b>PROCESSO Nº</b><br>*****      | <b>SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº</b><br><b>522</b> , de 19 de dezembro de 2006 |
| <b>INTERESSADO</b><br>*****      | <b>CNPJ/CPF</b><br>*****  |
| <b>DOMICÍLIO FISCAL</b><br>***** |   |

**Assunto:** Obrigações Acessórias

**Ementa:** RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – Rendimentos Pagos por Intermédio de Terceiros, Devido a Contrato Firmado entre as Partes.

Entende-se como responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda a pessoa física ou jurídica vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Nos casos de pagamentos de verbas a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais e “luvas” pela contratação de novos empregados, cabe à pessoa jurídica que arcar com ônus financeiro efetuar a retenção do imposto de renda na fonte. Qualquer outra forma, ainda que decorrente de convenções particulares (contrato firmado com terceiros) não pode ser admitida.

**Dispositivos Legais:** Arts. 121, II, 123 e 128 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional); arts. 43, 624 e 717 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6.02.2001; e Parecer Normativo CST nº 59, de 3.02.1972.

**Assunto:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

**Ementa:** APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS DEDUTÍVEIS

Nos termos da legislação tributária vigente, consideram-se dedutíveis as despesas operacionais não computadas como custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora da renda, admitindo-se como operacionais as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações e atividades da empresa.

Sendo assim, constitui despesa operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração do Lucro Real, o valor dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, quando caracterizar gastos necessários à exploração de suas atividades principais ou acessórias. Por outro lado, são indedutíveis na apuração do Lucro Real, os valores pagos a título de “luvas” na contratação de novos empregados, por não caracterizarem despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

**Dispositivos Legais:** Art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e Parecer Normativo CST nº 32, de 1981 (publicado no DOU de 19.08.1981).

**Assunto:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

**Ementa:** APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS DEDUTÍVEIS

Nos termos da legislação tributária vigente, consideram-se dedutíveis as despesas operacionais não computadas como custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora da renda, admitindo-se como operacionais as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações e atividades da empresa.

Sendo assim, constitui despesa operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, o valor dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, quando caracterizar gastos necessários à exploração de suas atividades principais ou acessórias. Por outro lado, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, os valores pagos a título de “luvas” na contratação de novos empregados, por não caracterizarem despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

**Dispositivos Legais:** Art. 2º da Lei nº 7.689, de 15.12. 1988 (com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12.04.1990); e art. 299 do Decreto nº 3000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999).

---

## RELATÓRIO

---

Em consulta protocolizada em 17.10.2006, a interessada (por intermédio de sua procuradora) informa que tem como ramo de atividade a industrialização, a importação e a comercialização de medicamentos e que é bastante comum neste segmento possuir uma série de empregados (todos registrados e vinculados à área de vendas) que passam o dia visitando médicos e hospitais, em todo o território nacional, apresentando medicamentos.

2. Diante disso, esclarece que firmou contrato com a empresa \*\*\*\*\* para prestação dos serviços de organização e pagamentos de prêmios, ajuda de custo e de custeio de viagens para seus funcionários.

3. Transcreve parte do referido contrato de prestação de serviços (itens 1 a 6) informando que os pagamentos são feitos pela contratada mediante depósito para saque em cartão magnético, em dinheiro e também mediante depósitos em conta dos funcionários.

4. No que se refere aos “prêmios” ressalta que se tratam de pagamentos realizados à luz do disposto no Parecer Normativo CST nº 93, de 1974, isto é, são pagamentos efetuados de forma gratuita a título de incentivo à produtividade, independentemente de sorteios, vale-brindes, concursos ou operações assemelhadas, dependendo exclusivamente do fator esforço, do qual resulte uma maior produtividade, portanto, sem dependência de fatores de sorte ou azar.

5. Adicionalmente, esclarece que: (i) a empresa contratada \*\*\*\*\* também presta serviços de pagamento de “luvas” a futuros funcionários em vias de serem contratados, ou seja, muitas vezes a empresa contratante (consulente) contrata um determinado valor fixado previamente com o futuro funcionário, para que o mesmo tenha segurança em deixar o atual emprego para passar a fazer parte de seu quadro de colaboradores; (ii) tal pagamento é efetuado a esse futuro empregado pela empresa contratada, mediante depósito em sua conta corrente; e (iii) para que todos esses pagamentos ocorram a contratante \*\*\*\*\* transfere recursos para a contratada \*\*\*\*\*, a qual se encarrega de efetuá-los, recebendo pelo trabalho prestado um percentual do valor total que lhe é transferido.
6. Diante disso, conclui que a contratada lhe presta serviços de administração de pagamentos, sendo de sua responsabilidade a efetiva disponibilização das quantias devidas a cada funcionário, ou seja, a pessoa jurídica que efetivamente paga as verbas descritas é a empresa contratada \*\*\*\*\* . Portanto, considerando a legislação relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte, afirma entender que a responsabilidade pela retenção do referido imposto recai sobre a “fonte pagadora”, exceto se houver disposição legal em contrário.
7. Questiona ainda se a dedutibilidade dos montantes transferidos à contratada \*\*\*\*\* para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, atendidos todos os demais pressupostos legais, está diretamente vinculada ao fato de ter-se efetuado, ou não, a retenção do Imposto de Renda na Fonte que era de responsabilidade da fonte pagadora.
8. Para demonstrar a quem cabe efetuar a retenção do imposto de renda, ou seja, quem é o responsável (fonte pagadora) transcreve o art. 717 do Decreto nº 3.000, de 1999, o art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, e o art. 121 do Código Tributário Nacional, afirmando que da leitura desses dispositivos legais, entende que a responsabilidade pela retenção do imposto de renda é da “fonte pagadora”. Ao final, diz ser crucial para elucidação da presente consulta que seja determinado, de forma a não restar qualquer dúvida, quem pode ser considerado como “fonte pagadora” para fins de retenção do Imposto de Renda na Fonte.
9. Após transcrever o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, destacando o seu § 1º, conclui que se deve considerar como “fonte pagadora” a pessoa jurídica que efetivamente disponibilizar os rendimentos através do pagamento, ressaltando que jamais efetuou qualquer pagamento a título das verbas (prêmios, ajuda de custo, custeio de viagens e “luvas”) a seus funcionários, tendo única e exclusivamente transferido os recursos para que a empresa contratada \*\*\*\*\* administrasse e efetuasse corretamente os pagamentos.
10. No intuito de deixar mais clara a situação que expõe, cita e transcreve ementas do acórdão nº 142848 proferido pela 6ª Câmara da DRJ/Brasília/DF e da Solução de Consulta nº 76, de 2006, preferida pela Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, bem como parte do Parecer CST nº 93, de 1974, destacando o seu item 8, que versam sobre a responsabilidade da fonte pagadora.

11. Ainda em relação às verbas pagas a título de “prêmios” argumenta que essas estão plenamente enquadradas no disposto no Parecer Normativo CST nº 93, de 1974, uma vez que se trata de verbas destinadas à premiação como incentivo à produtividade, vinculada unicamente ao esforço empregado pelo funcionário para atingir metas, sem qualquer dependência com relação a fatores de sorte ou azar.

12. Quanto a dedutibilidade dos montantes transferidos à contratada, argumenta que as referidas despesas atendem perfeitamente os requisitos previstos no art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que se tratam de despesas necessárias, usuais e normais dentro das atividades da empresa.

13. Transcreve o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, concluindo que, no caso em tela, além de se tratar de despesa necessária, usual e normal dentro de suas atividades, todos os beneficiários das verbas estão devidamente identificados e individualizados, portanto, não vê óbice em relação a dedutibilidade dos valores, mesmo que tenha havido, ou não, a retenção do Imposto de Renda na Fonte quando do efetivo pagamento realizado pela empresa contratada \*\*\*\*\*.

14. Por fim, ante ao exposto, questiona se está correto o seu entendimento de que:

- a) a obrigação da retenção do Imposto de Renda na Fonte no pagamento de verbas a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, bem como “luvas” pagas na contratação de novo empregado recai única e exclusivamente sobre a fonte pagadora;
- b) a fonte pagadora é a pessoa jurídica que efetivamente disponibiliza a quantia ao beneficiário, realizando o pagamento através de cartão magnético, dinheiro em espécie, ou depósito em conta corrente;
- c) a fonte pagadora é a empresa contratada para prestação de serviços de administração de pagamentos \*\*\*\*\* , recaindo sobre esta a responsabilidade pela retenção do imposto de renda eventualmente devido; e
- d) não há qualquer vedação à dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, das despesas relativas aos montantes transferidos à empresa contratada, independentemente de esta ter efetuado, ou não, retenção de imposto de renda na fonte quando realizou os pagamentos.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

15. Preliminarmente é importante destacar que por se tratar de dúvidas relacionadas à assuntos distintos: responsabilidade tributária pela retenção e pagamento do imposto de renda, incidente na fonte, sobre os valores a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais e “luvas” pela contratação de novos empregados; e dedutibilidade de tais valores na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, assim será solucionada.

### I – RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

16. Apesar da argumentação da consultante no sentido de demonstrar que, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte devido nos pagamentos a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais e “luvas” pela contratação de novos empregados é da empresa contratada para prestação de serviços de administração de pagamentos \*\*\*\*\*, pelo disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966) constata-se que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que esta seja vinculada ao fato gerador.

17. No tocante ao imposto sobre a renda, o parágrafo único do artigo 45 do citado código diz que a lei pode atribuir à fonte pagadora de renda ou proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

17.1 No caso em questão, por se tratar de beneficiários pertencentes ao setor de vendas da consultante, todos funcionários registrados, os pagamentos efetuados devem ser considerados “rendimentos do trabalho assalariado”. Sendo assim, há que se observar a legislação tributária que versa sobre tais rendimentos.

17.2 O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republished em 17 de junho de 1999) ao tratar da tributação dos “Rendimentos do Trabalho Assalariado”, assim determina:

“Art. 43. **São tributáveis** os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e **quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

(...)

IV - gratificações, participações, interesses, percentagens, **prêmios** e quotas-partes de multas ou receitas;

(...)

XVI - outras despesas ou **encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado**;

(...)

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso D).

(...)

Art. 717. **Compete à fonte reter o imposto** de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).” (grifou-se)

17.3 Nesse ponto, faz-se necessário esclarecer que o “Título” a que se refere o art. 717 (transcrito no subitem 17.2), compreende os artigos 620 a 726 do Decreto nº 3.000, de 1999.

17.4 Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, ao dispor sobre as normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas, assim esclarece:

“Art. 9º Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal prevista no art. 24, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

(...)

§ 1º Considera-se fonte pagadora a pessoa física ou a pessoa jurídica que pagar rendimentos.”

18. Da leitura da legislação citada e transcrita é de se concluir que fonte pagadora é a pessoa física ou jurídica que “pagar” rendimentos. Neste caso, o termo “pagar” deve ser interpretado na acepção de arcar com o ônus financeiro, uma vez que, conforme determina o art. 128 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade é da pessoa física ou jurídica vinculada ao fato gerador, e não como ato de “disponibilizar” o numerário.

19. Quanto à responsabilidade atribuída pela consultante à empresa \*\*\*\*\*, decorrente do contrato firmado para administrar o pagamento de prêmios, ajuda de custo e custeio de viagens, cabe esclarecer que à vista dos esclarecimentos contidos no Parecer Normativo CST nº 59, de 3 de fevereiro de 1972, estão equivocadas, uma vez que referido ato normativo ao tratar de matéria semelhante (cumprimento das obrigações tributárias), assim se posicionou:

“As obrigações tributárias devem ser cumpridas de acordo com as expressas determinações legais. Qualquer outra forma, ainda que decorrentes de convenções particulares ou por inovação do contribuinte, não pode ser admitida.”

20. Em relação a Solução de Consulta nº 76, de 2 de março de 2006, proferida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal (cuja ementa foi transcrita pela consultante), que versa dentre outros assuntos sobre a responsabilidade pela retenção do Imposto de Renda na Fonte, cabe informar que se trata de hipótese diferente da tratada no caso em questão, uma vez que versa sobre responsabilidades assumidas em convênio, inclusive cálculo e recolhimento do imposto, entre uma entidade fechada de previdência complementar e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, pelo adiantamento de benefícios do INSS pela entidade.

## **II - APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (IRPJ e CSLL)**

21. No tocante a dedutibilidade das verbas pagas a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, bem como a título de “luvas” na contratação de novos empregados, faz-se necessário verificar se tais dispêndios cumprem os requisitos previstos no art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (cuja base legal é o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964). Referido dispositivo legal assim determina:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

22. O Parecer Normativo CST nº 32, de 1981 (publicado no DOU de 19.08.1981) ao normatizar o disposto no art. 191 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (que corresponde ao art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999), assim esclarece:

“3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

(...)

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

23. No caso sob exame, das despesas elencadas pela consultante, aquelas correspondentes ao pagamento de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, com base nos esclarecimentos contidos nos itens 4 e 5 do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981 (transcrito), pode-se afirmar que se tratam de despesas normais, uma vez que é notória a prática tradicional adotada pelas grandes empresas que atuam na comercialização de medicamentos. Quanto ao valor dispendido a título de “luvas” na contratação de novos empregados, por não se tratar de prática usual, costumeira ou ordinária pelo mercado, é de se concluir que não cumpre os requisitos para efeito de dedução na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

---

## CONCLUSÃO

---

24. Diante do exposto, responde-se à consultante que:

- a) a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os valores pagos a título de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais e “luvas” pela contratação de novos empregados, não pode ser atribuída à empresa contratada para administrar tais pagamentos \*\*\*\*\*, uma vez que tal empresa não está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária;
- b) são dedutíveis na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, os valores dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, por se caracterizarem como gastos necessários à exploração de suas atividades principais ou acessórias; e

- c) são indedutíveis na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, os valores pagos a título de “luvas” na contratação de novos empregados, por não caracterizarem despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

---

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

---

25. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal em \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2006.

---

**Hamilton Fernando Castardo**

**Chefe da Divisão de Tributação**

Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A  
INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE  
ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM  
CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES  
DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO  
CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011)**