
Solução de Consulta nº 50 - Cosit

Data 20 de fevereiro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de consultoria e assessoria, apenas quando forem caracterizadamente de natureza profissional, ou seja, serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não, estão sujeitos à retenção na fonte de contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO, TREINAMENTO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, E DE AVALIAÇÕES DE CONHECIMENTO.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos, somente estão sujeitos à retenção de contribuição para o PIS/Pasep, de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, se tais serviços fizerem parte indissociável de serviços ensino e treinamento caracterizadamente de natureza profissional. Diferentemente, não estão sujeitas à retenção de contribuição para o PIS/Pasep as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, se se caracterizarem como serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO, AGENCIAMENTO, SELEÇÃO E COLOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de recrutamento,

agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra, não estão sujeitas à retenção na fonte de contribuição para o PIS/Pasep, por ausência de previsão legal, porquanto não constam do rol do art. 647, § 1º, do RIR/99, ou nos *capita* deste mesmo artigo ou do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, arts. 1º e 2º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647; Parecer Normativo CST nº 8, de 1986, parágrafos 11 a 13.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de consultoria e assessoria, apenas quando forem caracterizadamente de natureza profissional, ou seja, serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não, estão sujeitos à retenção na fonte de Cofins de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO, TREINAMENTO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, E DE AVALIAÇÕES DE CONHECIMENTO.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos, somente estão sujeitos à retenção de Cofins, de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, se tais serviços fizerem parte indissociável de serviços ensino e treinamento caracterizadamente de natureza profissional. Diferentemente, não estão sujeitas à retenção de Cofins as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, se se caracterizarem como serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO, AGENCIAMENTO, SELEÇÃO E COLOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra, não estão sujeitas à retenção na fonte de Cofins, por ausência de previsão legal, porquanto não

constam do rol do art. 647, § 1º, do RIR/99, ou nos *capita* deste mesmo artigo ou do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, arts. 1º e 2º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647; Parecer Normativo CST nº 8, de 1986, parágrafos 11 a 13.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de consultoria e assessoria, apenas quando forem caracterizadamente de natureza profissional, ou seja, serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não, estão sujeitos à retenção na fonte de CSLL de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO, TREINAMENTO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, E DE AVALIAÇÕES DE CONHECIMENTO.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos, somente estão sujeitos à retenção de CSLL, de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, se tais serviços fizerem parte indissociável de serviços ensino e treinamento caracterizadamente de natureza profissional. Diferentemente, não estão sujeitas à retenção de CSLL as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, se se caracterizarem como serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO, AGENCIAMENTO, SELEÇÃO E COLOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra, não estão sujeitas à retenção na fonte de CSLL, por ausência de previsão legal, porquanto não constam do rol do art. 647, § 1º, do RIR/99, ou nos *capita* deste mesmo artigo ou do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, arts. 1º e 2º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647; Parecer Normativo CST nº 8, de 1986, parágrafos 11 a 13.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de consultoria e assessoria, apenas quando forem caracterizadamente de natureza profissional, ou seja, serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não, estão sujeitos à retenção na fonte de IRPJ de que trata o art. 647 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999).

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO, TREINAMENTO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, E DE AVALIAÇÕES DE CONHECIMENTO.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos, somente estão sujeitos à retenção de IRPJ, de que trata o art. 647 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999), se tais serviços fizerem parte indissociável de serviços ensino e treinamento caracterizadamente de natureza profissional. Diferentemente, não estão sujeitas à retenção de IRPJ as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, se se caracterizarem como serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte.

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO, AGENCIAMENTO, SELEÇÃO E COLOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de serviços de recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra, a título de comissão a agências de empregos por empresas que contratam pessoal por seu intermédio submetem-se a retenção de IRPJ à alíquota de 1,5%, por força do art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985 c/c do art. 6º da Lei nº 9.064, de 1995 (art. 651 do RIR/99).

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647 e 651; Lei nº 7.450, de 1985, art. 53; Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

É ineficaz a consulta formulada na qual a consulente não se afigure como sujeito passivo da obrigação tributária, principal ou acessória, por estar em desacordo com o art. 18, I (c/c 2º, I) da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 2º, I, e 18, I.

Relatório

A consulente, acima identificada, cujo objeto social, segundo Cláusula III de seu contrato social, é “a exploração de prestação de serviços contábeis, com exceção os previstos da alínea ‘c’ do artigo 25 do Decreto-Lei nº. 9.295/46”, dirige-se a esta Superintendência, por intermédio de representante legal, para formular CONSULTA, mediante processo protocolado em 9/1/2013, acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária federal, relativamente à Contribuição dos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público — contribuição para o PIS/Pasep —, à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte — IRRF.

2 A consulente apresenta como dispositivos legais o “Artigo nº 647 de RIR/99 e Art. 30 da Lei nº 10.833/2003”.

3 Relata que em suas operações toma serviços diversificados e tem dúvidas a respeito da obrigatoriedade de retenção dos seguintes tributos sobre estes serviços: “IRRF, CSLL, PIS e COFINS”. Os serviços a que se refere são descritos como:

“3.1.) Consultoria e assessoria de qualquer natureza;

3.2) Outros serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza; e

3.3) Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.”

Fundamentos

4 Em primeiro plano, deve-se esclarecer que a consulta será analisada, segundo pode-se constatar da petição, que é a própria consulente, no desenvolvimento de sua atividade de prestação de serviços contábeis, que é a tomadora dos serviços listados — “(...) tomamos serviços (...)”. Esta ressalva é relevante, na medida em que a consulente não é dotada de legitimidade de consultar em nome de seus eventuais clientes. Caso a situação seja esta última, a consulta é ineficaz, sem possibilidade de gerar efeitos, conforme se pode observar da leitura combinada dos arts. 2º, I, e 15, I, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que disciplinava o Processo de Consulta à época do protocolo da petição, *in verbis*:

“Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

(...)

Art. 15 Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância dos arts. 2º a 5º;

(...)” (grifou-se)

5 Em 16 de setembro de 2013 foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.396 que deu novo tratamento aos processos de consulta sobre interpretação da legislação tributária, não mais se aplicando a essas matérias as disposições da IN RFB nº 740, de 2007. Entretanto, no que se refere ao conteúdo normativo expresso no dispositivo transcrito acima, não houve qualquer alteração, tendo sido a hipótese em questão regulamentada de forma idêntica pelo art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013:

“*Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:*

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância dos arts. 2º a 6º;

(...)” (grifou-se)

6 Assim, assumindo-se como premissa de que é a própria consulente que toma os serviços listados no parágrafo 3, passa-se a analisar a questão apresentada.

7 Trata-se de consulta sobre a aplicação do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 647, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, a prestação de “*Consultoria e assessoria de qualquer natureza*”; “*Outros serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*” e “*Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra*”. Reproduzem-se os dispositivos mencionados em nome de maior clareza:

Lei nº 10.833, de 2003

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

8 O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que se fundamenta no art. 30, da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, também trata do assunto nos seguintes termos:

“*Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores*

e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, **entende-se como serviços:**

(...)

IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.

(...)

Art. 2º O valor da retenção da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep será determinado mediante a aplicação, sobre o valor bruto da nota ou documento fiscal, do percentual total de 4,65%, (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, e recolhido mediante o código de arrecadação 5952.” (grifou-se)

9 Por sua vez, o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, a que faz referência o art. 1º, § 2º, inciso IV, da IN SRF nº 459, de 2004, ao tratar dos serviços de natureza profissional, assim estabelece:

“Art. 647. **Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).**

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); 2. advocacia; 3. análise clínica laboratorial; 4. análises técnicas; 5. arquitetura; 6. **assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço)**; 7. assistência social; 8. auditoria; 9. avaliação e perícia; 10. biologia e biomedicina; 11. cálculo em geral; 12. **consultoria**; 13. contabilidade; 14. desenho técnico; 15. economia; 16. elaboração de projetos; 17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); 18. **ensino e treinamento**; 19. estatística; 20. fisioterapia; 21. fonoaudiologia; 22. geologia; 23. leilão; 24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de

saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); 25. nutricionismo e dietética; 26. odontologia; 27. organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; 28. pesquisa em geral; 29. planejamento; 30. programação; 31. prótese; 32. psicologia e psicanálise; 33. química; 34. radiologia e radioterapia; 35. relações públicas; 36. serviço de despachante; 37. terapêutica ocupacional; 38. tradução ou interpretação comercial; 39. urbanismo; 40. veterinária.

(...)” (grifou-se)

10 No que toca aos serviços tomados descritos como “*Consultoria e assessoria de qualquer natureza*”, deve-se, preliminarmente, salientar que, embora o art. 647, § 1º, item 12, do RIR/99, traga expressamente o termo “consultoria”, não é escorreito interpretá-lo amplamente, sem qualquer limite ou, nos termos da consulente, “*de qualquer natureza*”. Isto porque, o *caput* deste artigo determina o escopo dos serviços listados no rol do § 1º: apenas aqueles **caracterizadamente de natureza profissional**. Em outras palavras, pressupõe-se uma profissionalização da pessoa jurídica consultora em relação ao domínio para o qual se presta a consultoria. Assim, descabe dizer que a interpretação é válida para uma consultoria de qualquer natureza, mas sim uma **consultoria profissional**.

11 Corroborar a esta conclusão a análise de que todos os serviços listados neste rol pressupõem esta especialização tal qual descrita no *caput*, ou seja, relacionam-se à capacidade intelectual do indivíduo. Exatamente neste sentido preceitua o Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, que versa sobre o art. 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que traz a expressão “*serviços caracterizadamente de natureza profissional*”, e sobre a Instrução Normativa SRF nº 23, de 21 de janeiro de 1986, consolidados no art. 647 do RIR, de 1999, que assim esclareceu de tal expressão:

“Ementa: Critérios a serem observados em função do Imposto de Renda na Fonte, nos casos de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional e de representação comercial ou mediação na realização de negócios civis ou comerciais.

(...)

11. É importante assinalar o objetivo da lei ao utilizar a expressão “serviços caracterizadamente de natureza profissional”; dentro desse comando legal está implícita a pretensão do legislador de submeter à incidência do imposto de renda na fonte as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não.

12. O mesmo objetivo orientou a elaboração da Instrução Normativa SRF nº 23/86. As atividades listadas nesse ato, cujo desempenho ensejam a ocorrência do fato gerador da incidência sob exame, devem ser entendidas na acepção de serviços profissionais que poderiam ser prestados individualmente, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante intervenção de sociedades civis ou mercantis.

13. Dessa forma, pode-se afirmar que a hipótese de incidência está presente em qualquer situação em que se configurar o exercício dos serviços previstos no ato normativo posto em evidência, quando prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas; para esse efeito, é inteiramente irrelevante a natureza

jurídica civil ou comercial e o porte econômico da prestadora do serviço, a qualificação profissional de seus sócios, ou o fato de que obtenha receita de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à sua receita bruta.” (grifou-se)

12 Também indaga a consultante, em relação à retenção de que tratam o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 647, do RIR/99, sobre os pagamentos pela prestação de “*Outros serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”. Nessa vereda, deve-se observar que o item 18 do § 1º do art. 647 do RIR/99, dispõe sobre a retenção dos pagamentos dos serviços profissionais de “*ensino e treinamento*”.

13 Logo, com exceção dos serviços de “*instrução*” e “*treinamento*”, em que a subsunção à norma é clara, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas para os aludidos serviços de “*orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*” somente estarão sujeitas às retenções de contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, CSLL (art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003) e IRPJ (art. 647 do RIR/99) se tais serviços forem prestados dentro de um contexto maior de “*ensino e treinamento*”.

13.1 Pode-se imaginar, em caráter exemplificativo, que a consultante contrate pessoa jurídica que lhe preste serviços de ensino e treinamento e a empresa contratada, ao prestar tais serviços, também englobe na prestação, indissociavelmente do ensino e do treinamento, a orientação pedagógica e educacional do curso, bem como avaliação dos conhecimentos transmitidos. Em uma situação com a tal descrita, os serviços de “*orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos (...)*” fazem parte indissociável dos serviços “*ensino e treinamento*” e os valores que se prestam a pagamentos de tais atividades restarão sujeitas às retenções sob exame.

13.2 Em contraponto, não estão sujeitas às retenções de contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IRPJ as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas para os aludidos serviços de “*orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”, como serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte.

14 Por fim, questiona a consultante em relação à retenção ora discutida, no que se refere aos serviços de “*Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra*”. No que concerne ao art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, não há qualquer previsão destas atividades entre aquelas cujos pagamentos sujeitam-se à retenção sob análise.

15 Todavia, no que diz respeito ao IRPJ, vale observar o que o art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e o art. 6º da Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, dispõem em relação ao pagamento de comissões, *in verbis*:

Lei nº 7.450, de 1985

“Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as

importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas: ([Vide Lei nº 9.064 de 1995](#))

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

(...)

Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

(...)” (grifou-se)

Lei nº 9.064, de 1995

*“Art. 6º É **reduzida para 1,5%** a alíquota do imposto de renda na fonte, de que tratam os [arts. 52 e 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.](#)”* (grifou-se)

16 Em relação a este tópico, é oportuno observar que está tal previsão está consolidada no art. 651 do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, Decreto- Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º):

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

(...)

§ 2º O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.”

17 Portanto, muito embora os pagamentos de comissões pelas atividades de “*Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra*” tomadas pela consulente não se sujeitem à retenção na fonte em relação à contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e da CSLL, por ausência de previsão legal — não constam do rol do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco do art. 647, § 1º, do RIR/99 —, os valores pagos a título de comissão a agências de empregos por empresas que contratam pessoal por seu intermédio submetem-se à retenção de IRPJ à alíquota de 1,5%, por força do art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985 c/c do art. 6º da Lei nº 9.064, de 1995 (art. 651 do RIR/99).

Conclusão

18 Por tudo esposado, propõe-se que se responda à consulente que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela remuneração de

- serviços de “*Consultoria e assessoria*”, apenas quando forem caracterizadamente de natureza profissional, ou seja, serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não, estão sujeitos à retenção na fonte de contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, CSLL de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e à retenção de IRPJ de que trata o art. 647 do RIR/99;

- serviços de “*instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”, somente estão sujeitos às retenções de contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, CSLL (art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003) e IRPJ (art. 647 do RIR/99) se tais serviços fizerem parte indissociável de serviços “*ensino e treinamento*” caracterizadamente de natureza profissional. Diferentemente, não estão sujeitas às retenções de contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IRPJ as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de “*orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”, se se tratar de serviços prestados isoladamente ou passíveis de destacamento no âmbito de um contrato que envolva várias prestações de serviços assemelhados. Isto porque não é lícito ao intérprete ampliar um rol de hipóteses expressamente listado pelo legislador como serviços em relação aos quais os pagamentos se sujeitam à retenção na fonte;

- por serviços de “*Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra*”, embora não se sujeitem à retenção na fonte em relação à contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e da CSLL, por ausência de previsão legal — não constam do rol do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, nem tampouco do art. 647, § 1º, do RIR/999 —, estes valores pagos a título de comissão a agências de empregos por empresas que contratam pessoal por seu intermédio submetem-se a retenção de IRPJ à alíquota de 1,5%, por força do art. 53 da Lei nº 7.450, de 1985 c/c do art. 6º da Lei nº 9.064, de 1995 (art. 651 do RIR/99).

19 Inobstante o concluído no parágrafo anterior, esta consulta será ineficaz, sem gerar efeitos, se as indagações apresentadas pela consultante se referirem a seus clientes, porquanto não há legitimidade para a consulta nestas situações, conforme se pode observar da leitura combinada dos arts. 2º, I, e 18, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que disciplina o Processo de Consulta.

À consideração do revisor.

(assinado digitalmente)

JOAQUINA MENDES DE ALMEIDA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à/ao Coordenador(a) da Cotir.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G n° 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n° 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit