



Solução de Consulta nº 42 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REPRESENTANTE COMERCIAL. EMPRESÁRIO. RETENÇÃO NA FONTE.

As pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, a atividade de representante comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, estão equiparadas a pessoa jurídica. Sendo assim, sobre o valor dos serviços pagos ou creditados a elas por outra pessoa jurídica será calculado e retido pela fonte pagadora o Imposto sobre a Renda, de acordo com as normas aplicáveis à espécie.

As pessoas físicas que, individualmente, exerçam a atividade de representante comercial, ainda que com o concurso de auxiliares, não estão equiparadas às pessoas jurídicas. Nesse caso, sobre o valor dos serviços prestados às pessoas jurídicas, será calculado e retido na fonte o Imposto sobre a Renda, pela pessoa jurídica tomadora dos serviços (fonte pagadora), de acordo com a tabela progressiva própria para esse fim.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1998, art. 7º, II; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 150, § 1º, II, e § 2º, e art. 651, I; Parecer Normativo CST nº 25, de 1976; Parecer Normativo CST nº 38, de 1975, e Parecer Normativo CST nº 15, de 1983.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA DA CONSULTA.

É ineficaz a consulta na parte que versa sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, inciso V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso VII.

1. A interessada, pessoa jurídica que atua na “atividade fabricação de alimentos para animais, comércio atacadista de alimentos para animais, comércio, Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda na situação que descreve.

2. Inicia sua petição informando que, “Para o desempenho de suas atividades, a Consulente tem a necessidade de contratar representantes comerciais. Tais representantes comerciais são Empresários Individuais (diferente de MEI). Quando há o pagamento de remuneração, é efetuada a retenção do Imposto de Renda utilizando a tabela progressiva de pessoa física. Ocorre que, há casos em que o Empresário Individual sendo optante pelo Simples Nacional, e sendo assim, a consulente não teria obrigação de retenção de Imposto de Renda no momento do pagamento dessa remuneração à Pessoa Jurídica. A Dúvida surge no seguinte ponto: para as importâncias pagas aos representantes comerciais, empresários individuais, a tributação no que se refere ao Imposto de Renda retido na fonte, deve ser considerada para pessoa física ou pessoa jurídica pelo Simples Nacional?”.

3. Prossegue, introduzindo os fundamentos legais de sua consulta, dizendo que “O representante comercial, contratado pela consulente, é empresário individual, e a lei permite que, no que se refere ao Imposto de Renda retido na fonte, ele possa ser considerado como pessoa física ou como pessoa jurídica optante pelo simples nacional, variando assim, a forma de tributação do imposto já informado (...)”. Transcreve o art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), e o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 765, de 2 de agosto de 2007, com o intuito de justificar a dúvida quanto ao tratamento tributário que deve ser aplicado aos valores pagos pela Consulente a seus representantes comerciais.

4. Apresenta, por fim, seu questionamento:

1) Para fins de retenção de Imposto de Renda incidente sobre a remuneração paga aos representantes comerciais, a consulente deve considerar a tributação do Empresário Individual para pessoa física (nos termos do art. 150, § 1º, II, § 2º III do Regulamento do Imposto de Renda) ou para pessoa jurídica (nos termos do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 765, de 02 de agosto de 2007)?

Fundamentos

5. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações prestadas ou ações procedidas pela Consulente, e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

6. O objeto do questionamento apresentado pela Consulente diz respeito à retenção ou não do Imposto sobre a Renda na fonte ao efetuar pagamentos a seus representantes comerciais.

7. Para efeito tributário, as empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas, conforme determina o art. 150 do RIR/1999, que assim dispõe acerca do assunto (destacou-se):

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea 'a');

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea 'b');

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

(...)

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea 'c');

(...)

8. É importante verificar, no que toca ao tema, o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro):

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

9. Vistos os dois artigos acima reproduzidos, em primeiro lugar, impõe-se a observação de que o superveniente art. 966 do Código Civil atual em nada interfere nas condições de há muito estipuladas pela legislação tributária para a equiparação das empresas individuais às pessoas jurídicas; antes, com elas se coaduna.

10. Em segundo lugar, evidencia-se, em relação aos serviços prestados pelos representantes comerciais à Consulente, que eles estarão equiparados a pessoas jurídicas, nos termos do art. 150, § 1º, inciso II, do RIR, de 1999, se, em nome individual, explorarem, habitual e profissionalmente, a respectiva atividade, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda de seus serviços à seus clientes.

11. Com relação ao que seja “venda de serviços”, neste contexto, o Parecer Normativo CST nº 15, de 21 de setembro de 1983 (DOU de 29.09.1983), esclarece que não se deve confundi-la com “prestação de serviços”. Segundo esse Parecer, a venda de serviços pressupõe uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual são agrupados

e coordenados os fatores materiais e humanos necessários à consecução dos objetivos do empreendimento e ao desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa; há um conjunto de operações características de empresa, pela atividade conjugada e indiscriminada dos seus elementos na realização do seu objeto, as quais se configuram como operações de vendas de produtos, bens, ideias ou serviços, que podem ser de informações, de propaganda ou publicidade, de educação, de saúde, de transportes, de serviços de terceiros, etc.

12. Nessa hipótese, evidentemente, os rendimentos auferidos pela empresa individual não serão tributados na pessoa física do seu titular, mas na pessoa jurídica equiparada. Por conseguinte, no momento dos créditos ou pagamentos às pessoas jurídicas equiparadas, a fonte pagadora (tomadora dos serviços) deverá proceder como se estivesse transacionando com uma pessoa jurídica, mesmo estando o contrato em nome da pessoa física. Ou seja, o Imposto sobre a Renda deverá ser retido e recolhido, pela fonte pagadora, consoante as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica equiparada, empregando as regras de incidência do imposto na fonte aplicáveis ao caso concreto, as quais estão estabelecidas no art. 651, I do RIR/1999 abaixo transcrito (destacou-se)

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.

13. De outra parte, se os representantes comerciais que prestam serviços à Consulente limitarem-se ao exercício individual de sua atividade, ainda que com o emprego de auxiliares, **não ocorrerá a sua equiparação** a pessoa jurídica. É conveniente anotar que, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 25, de 1º de abril de 1976 (DOU de 29.04.1976), “*por exploração individual da atividade, entende-se aquela feita sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados, nada impedindo, porém, a utilização de pessoal não qualificado para atendimento das tarefas de apoio necessárias à execução da obra*”.

14. Nesse caso, portanto, sobre o valor dos serviços prestados à Consulente, será calculado e retido na fonte, por ela (pessoa jurídica tomadora dos serviços - fonte pagadora), o Imposto sobre a Renda, de acordo com a tabela progressiva própria para esse fim (art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007).

15. Quanto à não-equiparação, o Parecer Normativo CST nº 38, de 24 de março de 1975 (DOU de 08.05.1975), já ensinava, em sua ementa, que “*os rendimentos do trabalho percebidos por pessoa física em decorrência de atividade profissional não podem ser incluídos em declaração de pessoa jurídica, mesmo quando a pessoa física possua estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível por carência de direito*”.

16. Convém ressaltar, por fim, que é irrelevante para análise de equiparação ou não a pessoa jurídica o fato de haver o registro de empresário na Junta Comercial e a sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

17. Com relação à parte do questionamento da Consulente que trata da retenção do imposto na fonte do Empresário Individual inscrito no Simples Nacional, a presente consulta deve ser declarada ineficaz pelos motivos que seguem.

18. O processo administrativo de consulta (“sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”) está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

19. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a declaração de ineficácia, que será formalizada em Despacho Decisório, o qual não está sujeito à publicação, consoante o disposto no § 1º do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

20. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cabe destacar a prevista no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

V – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação

(...)

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

21. Em suma, para responder o questionamento basta a leitura do disposto no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 765, de 2 de agosto de 2007 (publicada no Diário Oficial da União – DOU de 09.08.2007), que dispõe sobre a dispensa de retenção do Imposto sobre a Renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional):

Art. 1º Fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Parágrafo único. A dispensa de retenção referida no caput não se aplica ao imposto de renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável de que trata o inciso V do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Conclusão

22. Diante do exposto, responde-se ao Consultante que é ineficaz a consulta na parte em que formulada sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

23. Quanto aos demais questionamentos, conclui-se que:

a) as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, a atividade de representante comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, estão equiparadas a pessoa jurídica; sendo assim, sobre o valor dos serviços pagos ou creditados a elas por outra pessoa jurídica será calculado e retido pela fonte pagadora o imposto de renda, de acordo com as normas aplicáveis à espécie;

b) as pessoas físicas que, individualmente, exerçam a atividade de representante comercial, ainda que com o concurso de auxiliares, não estão equiparadas às pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda; nesse caso, sobre o valor dos serviços prestados às pessoas jurídicas, será calculado e retido na fonte o imposto de renda, pela pessoa jurídica tomadora dos serviços (fonte pagadora), de acordo com a tabela progressiva própria para esse fim.

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit