IMPOSTO DE RENDA — PESSOAS FÍSICAS — DESCONTO NA FONTE — TRABALHO ASSALARIADO

— Os rendimentos pagos pela prestação de serviços aos trabalhadores autônomos, aos profissionais liberais e aos colaboradores eventuais são tributados na fonte como rendimento de trabalho não assalariado.

— Interpretação dos art. 6 e 7 do Decreto-lei n.º 1.198, de 1971.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PARECER NORMATIVO N.º 203 DE AGOSTO DE 1972

Desconto do imposto de renda na fonte sobre a remuneração por serviços prestados. Inteligência dos artigos 6.º e 7.º do Decreto-lei n.º 1.198, de 27.12.71.

O Decreto-lei n.º 1.198, de 27.12.71, nos seus artigos 6.º e 7.º, estabeleceu as atuais normas para o desconto do imposto de renda na fonte sobre a remuneração por serviços prestados. Discute-se, aqui, o correto entendimento da natureza jurídica das diversas espécies de serviços prestados, com a finalidade de bem enquadrar, em face da legislação em vigor, as respectivas remunerações.

2. Necessário, portanto, o esclarecimento do que se deva entender, para os efeitos do imposto de renda, como "remuneração do trabalho assalariado", tendo em vista que o artigo 7.º do Decreto-lei n.º 1.198/71 a ela se refere quando apresenta a tabela própria para o desconto do imposto de fonte. Para isso, tomemos como ponto de partida os artigos 10 e 12 da Lei n.º 4.506, de 30.11.64. O primeiro desses dispositivos cuida de rendimentos do *trabalho assalariado*, e, o segundo, de rendimentos do *trabalho não assalariado*. A distinção entre essas duas espécies de trabalho podemos encontrá-la, pois, através o estudo dos dois dispositivos citados.

3. O artigo 10 da Lei n.º 4.506/64 fala em "rendimentos do trabalho assalariado a que se refere o artigo 16". Este informa que "serão classificadas como rendimentos do trabalho assalariado todas as espécies de remuneração por serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5.º do Decreto-lei n.º 5.844, de 27 de setembro de 1943 e no artigo 16 da Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964". O artigo 5.º do Decreto-lei n.º 5.844, por sua vez, fala em "rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de emprego, cargos ou funções", exemplificando várias espécies de rendimentos e "quaisquer outros proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de

economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares".

4. O artigo 12 da Lei n.º 4.506/64, ao tratar da tributação na fonte sobre rendimentos do trabalho não assalariado, menciona "importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a pessoas físicas, em cada mês, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários ou remuneração *por quaisquer serviços prestados, quando o beneficiário não seja diretor, sócio ou empregado da fonte pagadora do rendimento*".

5. Caracteriza-se, pois, como principal distinção entre *trabalho assalariado* e *trabalho não assalariado* a existência ou não de vínculo empregatício. Excetuam-se os trabalhadores avulsos que, sem possuírem tal vínculo tiveram seus rendimentos equiparados por lei aos do trabalho assalariado (artigo 16 da Lei n.º 4.357, de 16.7.64), e outros que a lei também equiparou como é o caso de titulares, diretores, administradores e sócios da fonte pagadora, mencionados no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 1.198/71. Importante assinalar, neste ponto, que por "trabalhador avulso" entende-se, segundo dispõe o artigo 1.º da Portaria n.º 3.107, de 7 de abril de 1971, do Ministério do Trabalho e Previdência Social, "todo trabalhador sem vínculo empregatício que, sindicalizado ou não, tenha a concessão de direitos de natureza trabalhista, executada por intermédio da respectiva entidade de classe".

6. Outro aspecto importante é a análise do que dispõe o artigo 47 do RIR. (Decreto n.º 58.400/66), que incorporou o artigo 16 da Lei n.º 4.506, mesclando a redação deste artigo com a do artigo 5.º do Decreto-lei n.º 5.844/43, como segue:

"Art. 47. Serão classificados na cédula C, como rendimentos do *trabalho assalariado*, todas as espécies de remuneração por *trabalhos ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos e funções*, e, também quaisquer proventos ou vantagens pagos sob qualquer título ou forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares ..."

Em decorrência, tem-se entendido, erroneamente, às vezes, que o dispositivo acima contém duas partes: uma que se refere a "todas as espécies de remunerações por serviços prestados no exercício de empregos, cargos e funções", e outra que diz respeito a "proventos ou vantagens pagos sob qualquer título ou forma contratual, pelos cofres públicos (...) ou por particulares". Se verdadeira esta compreensão, tambem os rendimentos provenientes da prestação de serviços sem exercício de empregos, cargos ou funções seriam considerados como do trabalho assalariado. Entendemos, contudo, não ser esta a melhor interpretação. Na verdade, quando o Regulamento fala em "proventos ou vantagens pagos sob qualquer título ou forma contratual" pretende, tão-somente, englobar todos os rendimentos que, com denominação diferente, possam ser atribuídos também por serviços prestados no *exercício de empregos, cargos ou funções* e que não estejam mencionados na exemplificação contida nas alíneas do artigo 47.

7. Melhor se entenderá tal interpretação se bem analisarmos o próprio artigo 5.º do Decreto-lei n.º 5.844/43 do qual se origina o artigo 47 do RIR. Tal dispositivo, depois de falar em "empregos, cargos ou funções", exemplifica: vencimentos, soldos, subsídios, ordenados, etc. e, para ser exaustivo, acrescenta "quaisquer outros proventos ou vantagens pagos sob qualquer título ou forma contratual pelos cofres públicos (...) ou por particulares", mas sempre vinculados ao *exercício, emprego ou função*.

Caso se pretenda que também os rendimentos pagos sem exercício de emprego, cargo ou função, ou seja, sem

vínculo empregatício, sejam considerados como abrangidos pelo artigo 47 do RIR, como justificar a classificação na cédula D dos rendimentos mencionados no artigo 49?

8. Além disso, quando a Lei n.º 4.506/64, no artigo 12, cuida da tributação na fonte sobre rendimentos do *trabalho não assalariado*, é bastante clara ao falar em "importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a pessoas físicas, em cada mês, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários ou remunerações por quaisquer serviços prestados, *quando o beneficiária não seja diretor, sócio ou empregado da fonte pagadora do rendimento*". A questão toda, pois, é *ser ou não empregado, isto é, ter ou não vínculo empregatício, exercer ou não emprego, cargo ou função*. Se afirmativa a conclusão, os rendimentos serão do *trabalho assalariado*, se negativa, tratar-se-á de rendimentos do *trabalho não assalariado*.

9. Por força do que dissemos, fica evidente que os rendimentos pagos pela prestação de serviços aos trabalhadores autônomos, aos profissionais liberais e aos colaboradores eventuais de que fala o artigo 111 do Decreto-lei n.º 200, são tributados na fonte como rendimentos do *trabalho não assalariado*, isto é, na forma do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 1.198/71. Os últimos porque, em decorrência de lei, não possuem vínculo empregatício com a fonte pagadora, conforme textualmente diz o mencionado artigo 111:

"A colaboração de natureza eventual à administração pública federal sob a forma de prestação de serviços, retribuída mediante recibo, *não caracteriza, em hipótese alguma, vínculo empregatício com o serviço público civil*, e somente poderá ser atendida por dotação não classificada na rubrica "Pessoal" e nos limites estabelecidos nos respectivos programas de trabalho" (grifamos).

Necessário, porém, que a colaboração *seja realmente de caráter eventual*, pois as contratações para tarefas continuadas e normais descaracterizam a eventualidade de que fala o dispositivo transcrito, e os rendimentos em decorrência recebidos serão tributados na fonte como do trabalho assalariado (artigo 7.º do Decreto-lei n.º 1.198/71). A respeito, cabe transcrever, aqui, parte do Parecer H-865/69, do Senhor Consultor-Geral da República:

"Se o citado artigo 111 está servindo de pretexto para se fazerem contratações para tarefas continuadas e normais, numa tentativa de burla às leis trabalhistas vigentes, é claro que urge sejam tomadas providências para reparar as distorções e evitar a continuação do procedimento ilegal. Mas, se atendidos forem os pressupostos fixados no artigo 111 do Decreto-lei n.º 200, nenhum vínculo empregatício poderá ser reconhecido em qualquer hipótese; e o pagamento contra recibo pelos serviços prestados não poderá ser atendido pela dotação classificada na rubrica "Pessoal", em cumprimento ao que determina a lei."

10. Saliente-se, por oportuno, que o artigo 2.º do Decreto-lei n.º 323/67, ao determinar que sofrerão desconto do imposto de renda na fonte os rendimentos do trabalho assalariado que tenham sofrido desconto para a previdência social, não excluiu, como se tem pretendido, os demais rendimentos classificáveis na Cédula C (artigo 47 do RIR) que, por sua natureza, não estejam sujeitos à contribuição previdenciária. Na verdade, o mencionado artigo 2.º do Decreto-lei n.º 323/67, apresenta, apenas, *uma definição supletiva*, conceituando como rendimento do trabalho assalariado qualquer remuneração por serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou funções que tenham sofrido desconto para a previdência social, mesmo que não discriminada especificamente.

11. Os rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços efetuada por não assalariados são tributados na fonte segundo o disposto no

artigo 6.º e seus parágrafos do Decreto-lei n.º 1.198/71 (que substituiu o artigo 12 da Lei n.º 4.506, com a redação dada pelo artigo 8.º do Decreto-lei n.º 401/68 e alterado pelo artigo 17 do Decreto-lei n.º 1.089/70);

"Art. 6.º Ficam sujeitas ao imposto de 4% (quatro por cento), mediante o desconto na fonte, como antecipação, as importâncias superiores a Cr$ 345,00 (trezentos e quarento e cinco cruzeiros), pagas ou creditadas em cada mês, por pessoas jurídicas a sociedades civis a que se refere a letra *b* do parágrafo 1.º do artigo 18 da Lei n.º 4.154, de 28 de novembro de 1962, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais ou remunerações por quaisquer serviços prestados.

§ 1.º Quando as importâncias referidas no *caput* deste artigo se destinarem a pessoas físicas, a retenção do imposto de renda na fonte far-se-á mediante a alíquota de 8% (oito por cento).

§ 2.º Nos rendimentos pagos a vendedores, viajantes comerciais, corretores ou representantes comerciais autônomos, sem vínculo empregatício com a empresa vendedora, o imposto será retido à alíquota de 7% (sete por cento).

§ 3.º *omissis.*

§ 4.º Os empreiteiros de obras, pessoas físicas, ficam abrangidos pelo disposto no parágrafo 1.º deste artigo."

12. Saliente-se, outrossim, que o § 3.º do artigo supra exclui da tributação mencionada os rendimentos pagos ou creditados a titulares, diretores, administradores, sócios ou empregados (inclusive servidores públicos sujeitos a regime estatutário) da fonte pagadora. Tais rendimentos serão tributados na fonte em obediência à tabela do artigo 7.º do mesmo decreto-lei, uma vez que considerados do trabalho assalariado, por força do disposto no artigo 47 e §§ do RIR (Decreto-lei n.º 5.844, artigo 5.º, § 1.º).

13. Por todo o exposto, esclareça-se que a tributação na fonte dos rendimentos por serviços prestados regida, atualmente, pelo Decreto-lei n.º 1.198/71, obedece às seguintes normas:

I — *artigo* 6.º:

a) importâncias superiores a Cr$ 345,00 (trezentos e quarenta e cinco cruzeiros), pagas ou creditadas, em cada mês, *por pessoas jurídicas a sociedades civis* a que se refere a letra *b* do parágrafo 1.º do artigo 18 da Lei n.º 4.154, de 28 de novembro de 1962 (RIR, artigo 248, § 1.º, *b*) a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais ou remunerações por quaisquer serviços prestados: alíquota de 4%, (*caput* do artigo);

b) as importâncias acima referidas destinadas a *pessoas físicas*, tais como: profissionais liberais *sem vínculo empregatício com a fonte pagadora;* trabalhadores autônomos (os que exercem habitualmente e por conta própria atividade profissional remunerada); e os eventuais a que se refere o artigo 111 do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, observado o que se disse no item 9 deste parecer, *in fine*: alíquota de 8%, (§ 1.º);

c) *rendimentos* pagos a vendedores, viajantes comerciais, corretores ou representantes comerciais autônomos, *sem vínculo empregatício com a empresa vendedora*: alíquota de 7% (§ 2.º);

d) rendimentos pagos a empreiteiros de obras, *pessoas físicas*: alíquota de 8%, (§ 4.º);

II — *artigo* 7.º:

a) rendimentos pagos *pelo exercício de cargo, emprego ou função*, ainda quando o vínculo empregatício seja estabelecido por contrato com prazo determinado, seja ou não o beneficiário ocupante de outro cargo, exerça ou não outra função, tenha ou não relação com outro emprego;

b) rendimentos do trabalho dos que, mesmo sem vínculo empregatício, são equiparados por lei aos assalaria-

dos, tais como: os avulsos (cfe. definido no item 5), os titulares, diretores, administradores e sócios da fonte pagadora;

c) as gratificações, adicionais, comissões, interesses, participações e todas as demais espécies de remuneração pagas sob qualquer título ou forma contratual pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista, pelas firmas ou sociedades ou por particulares (RIR, artigo 47), quando *decorrentes do exercício de cargo, emprego ou função.*

À consideração superior.

SLTN, 17 de julho de 1972. *Eivany Antonio da Silva,* Técnico de Tributação.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, enviem-se cópias às SS RR R.F. para conhecimento e ciência dos órgãos subordinados.

SRF. Coordenação do Sistema de Tributação. Divisão de Legislação e Julgado. Em 26 de julho de 1972. *Vicente de Paulo Campos,* Chefe.