



Solução de Consulta nº 73 - Cosit

Data 31 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF DIÁRIAS. ISENÇÃO.

As diárias pagas exclusivamente para custear as despesas de alimentação e pousada do empregado por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, até mesmo no exterior, são isentas do imposto de renda, desde que atendidas as condições prescritas nas normas de regência da matéria.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1998, art. 6º, inc. II; Decreto nº 3000, de 1999, art. 39, inc. XIII; IN SRF nº 15, de 2001, art. 5º, inc. II; Parecer Normativo CST nº 10, de 1992.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica dedicada ao ensino profissionalizante no âmbito do comércio, disse, em síntese, inicialmente:

1.1. que depreende do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, e do art. 39 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), que não há incidência do imposto de renda na fonte (IRRF) sobre o valor correspondente a diárias pagas por motivo de viagem, mesmo quando excedentes a 50% (cinquenta por cento) do salário, desde que

destinadas exclusivamente ao pagamento de despesas de alimentação e pousada em decorrência de serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho ou no exterior;

1.2. que, no entanto, ante a falta de definição legal, depara-se com entendimento divergente, segundo o qual as diárias cujo montante exceda a 50% (cinquenta por cento) do salário sofrem a incidência do IRRF por integrarem o salário de contribuição;

1.3. que é a seguinte a súmula nº 101 do TST:

“DIÁRIAS DE VIAGEM. SALÁRIO (INCORPORADA A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL Nº 292 DA SDI-1) - Integram o salário pelo seu valor total e para efeitos indenizatórios, as diárias de viagem que excedam a 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado, enquanto perdurarem as viagens”;

1.4. que, apesar de a IN SRF nº 15, de 2001, a Lei nº 7.713, de 1988, e o RIR/1999 não tratarem especificamente de percentuais, consta na página da Receita Federal do Brasil na internet que, quando o valor das diárias exceder a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal do empregado, o seu montante deverá integrar o salário de contribuição;

1.5. que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região decidiu recentemente que incide imposto de renda sobre os valores das diárias percebidas por servidores públicos; o Parecer Normativo CST nº 10, de 17 de agosto de 1992, porém, estabelece que, a despeito de a doutrina e a jurisprudência trabalhistas apresentarem posições antagônicas a respeito do limite de 50% (cinquenta por cento) acima citado, o legislador tributário não fixou limite algum de isenção das diárias de viagem pagas a empregados, razão pela qual não faz sentido buscar, por analogia, o limite estabelecido na lei trabalhista, cuja finalidade, no dizer de Eduardo Gabriel Saad (Consolidação das Leis do Trabalho Comentada, 17ª edição, São Paulo, LTr, 1984, p. 288), foi proteger o empregado contra fraudes, para fazer incidir o imposto

de renda da pessoa física sobre diárias recebidas, sempre que elas ultrapassem 50% (cinquenta por cento) do valor do salário; e

1.6. que, por demasiada cautela e sob crítica do seu Conselho Fiscal, vem submetendo à incidência do IRRF as diárias pagas quando elas ultrapassam o referido limite.

2. Em seguida, houve por bem a interessada indagar a esta Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) se o procedimento que vem adotando está revestido de legalidade.

Fundamentos

3. Acolho a consulta, por ela atender aos requisitos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência, e passo a apreciá-la.

4. A Divisão de Tributação da SRRF na 8ª Região Fiscal, ao ser consultada sobre a matéria em foco, proferiu a Solução de Consulta nº 9, de 26 de janeiro de 2006, na qual, após transcrever o *caput* do art. 39 do RIR/1999 e o seu inciso XIII, pronunciou-se da seguinte forma:

“8. Baseada nos dispositivos legais anteriormente citados (o *caput* do art. 39 do RIR/1999 e o seu inciso XIII), a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, estabelece que:

‘Art. 5º Estão isentos ou não se sujeitam ao imposto de renda os seguintes rendimentos:

II – diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho ou no exterior.’

9. A Coordenação do Sistema de Tributação, ao analisar o tema ora em apreço, manifestou-se mediante a edição do Parecer Normativo CST nº 10, de 17 de agosto de 1992, cujos tópicos pertinentes à consulta em exame seguem transcritos:

‘Estão isentas do imposto de renda as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho ou no exterior.

Examinam-se, neste ato, três aspectos ligados à concessão de diárias pelas pessoas jurídicas aos seus empregados:

- a isenção do imposto de renda das pessoas físicas;
- a dedutibilidade das diárias pagas pelas pessoas jurídicas; e
- o tratamento tributário das distorções.

4. Com efeito, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, ao dar um novo tratamento tributário aos rendimentos percebidos por pessoas físicas, elencou, como isentas do imposto de renda, as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho (art. 6º, inciso II).

5. Muito embora o inciso II do art. 6º da Lei em análise tenha sido silente quanto à questão do pagamento de diárias por viagens a serviço para o exterior, deve-se reconhecer que o legislador, ao colocar a condição "em município diferente do da sede de trabalho", não excluiu a possibilidade de a isenção albergar as diárias

pagas a empregados por serviços prestados no exterior, mesmo porque não faria sentido, tendo em vista o fim a que se destinam as diárias (alimentação e pousada), tal distinção.

15. O legislador tributário não fixou limite até o qual seriam isentas as diárias de viagens pagas a empregadoras, não fazendo sentido buscar, por analogia, o limite estabelecido na lei trabalhista, que visou, no dizer de Eduardo Gabriel Saad, proteger o empregado contra fraudes", para fazer incidir o imposto de renda da pessoa física sobre as diárias recebidas, toda vez que elas ultrapassem a cinquenta por cento do salário.

17. Considerando o que dispõe a legislação tributária e tendo em vista a isenção do imposto de renda da pessoa física, a pessoa jurídica deverá observar na concessão de diárias, o seguinte:

a) que os valores pagos a esse título guardem critérios de razoabilidade, não só em relação aos preços vigentes no local da prestação do serviço como também em relação a estrutura de cargos e salários da pessoa jurídica;

b) que as diárias não visem a indenizar gastos com pessoas sem vínculo empregatício;

c) que correspondam a despesas de alimentação, pousada e correlatas no local da prestação do serviço eventual e temporário;

d) que, a qualquer momento, possa ser comprovado pela pessoa jurídica, que pagou a diária e a lançou contabilmente, como despesa operacional, a realização do deslocamento e do(s) pernoite(s), se for caso, que originou seu pagamento;

e) a comprovação retromencionada deverá ser efetuada mediante a apresentação do bilhete de passagem ou nota fiscal de serviço e do recibo

do estabelecimento hoteleiro, quanto a viagem incluir pernoite(s). Nesses documentos deve constar o nome do empregado, sendo também necessário que a pessoa jurídica mantenha relatórios internos que demonstrem os valores pagos como diárias a cada empregado que as recebeu.’

10. O conceito de diária para fins tributários foi definido pelo Parecer Normativo CST n.º 36, de 5 de maio de 1978, conforme o texto em excerto reproduzido abaixo:

‘2. A diária e ajuda de custo são auxílios pecuniários com destinações específicas e distintas:

b) a diária tem caráter acidental e transitório, destinando-se a cobrir despesas com estadas, alimentação etc., em virtude de deslocamento realizado para fora da sede profissional, no exercício de emprego, cargo ou função, para efetuar trabalho ou atender a cursos, seminários etc., realizados pela empresa empregadora.’

11. O assunto em questão foi tratado novamente na resposta à pergunta n.º 267 do denominado “Perguntas e Respostas Pessoa Física – IRPF 2005”, constante da página da Secretaria da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br), a qual citando os dispositivos normativos anteriormente mencionados apresenta os esclarecimentos que ora reproduzimos na íntegra:

‘267 – O que se compreende no conceito de ‘diárias’, previsto no inciso II do art. 6º da

Lei nº 7.713, de 1988, para fins de isenção do imposto de renda?

Conceituam-se diárias, para esse efeito, os valores pagos em caráter acidental e transitório, embora possam estender-se por um mês ou mais, bem como ocorrer em vários meses do ano, destinados a cobrir, exclusivamente, despesas de alimentação e pousada, em virtude de deslocamento de empregado, funcionário ou diretor, para município diferente de sua sede profissional, no desempenho de seu emprego, cargo ou função, para efetuar serviço eventual por conta do empregador.

Como as diárias não estão sujeitas a qualquer tipo de acerto quando do retorno do deslocamento, e para prevenir a hipótese de se tornarem um instrumento de complementação salarial, desviando-se do seu conceito legal de reembolso de despesas de alimentação e pousada, exclusivamente, além das regras acima mencionadas, é necessário, para fins de isenção do imposto de renda, que:

- a) os valores pagos a esse título guardem critérios de razoabilidade, não só em relação aos preços vigentes na localidade para a qual se deslocará o servidor, como também em razão da importância que este ocupar na hierarquia da empresa ou órgão concedente;
- b) as diárias não visem indenizar gastos com pessoas sem vínculo com o empregador, como é o caso de esposa e filhos do empregado, funcionário ou diretor;
- c) correspondam a despesas de alimentação, pousada e correlatas no local da prestação do serviço eventual e temporário;
- d) a qualquer momento, possam ser comprovadas mediante apresentação do bilhete de passagem ou nota fiscal de serviço e o recibo do

estabelecimento hoteleiro, no qual constem o nome do servidor, o efetivo deslocamento deste, bem como os valores desembolsados pelo empregador.

Atenção:

Os adiantamentos de recursos para atender às despesas de viagens e estadas, quando sujeitos a posterior prestação de contas, não se enquadram como diárias; entretanto, não compõem o rendimento bruto do servidor, desde que devidamente comprovados, o deslocamento e as despesas efetuadas, conforme acima exposto (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º II; RIR/1999, art. 39, XIII; IN SRF nº 15, de 2001, art. 5º, II; PN CST nº10, de 1992).’

12. No âmbito da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física, tomando por base os comandos de regência acima citados, que tratam do tema relativo ao pagamento de diárias, esclarece-se que a isenção a que se refere o inciso XIII do artigo 39 do RIR/1999, abrange tão-somente o pagamento de despesas de alimentação e pousada relativas a viagens a serviço em outros municípios, inclusive no exterior. Não fazem parte da rubrica, portanto, os valores que se destinem a cobrir despesas de transporte, cuja concessão deve ser feita de modo distinto (por exemplo, passagens aéreas).

13. Observe-se, ainda, que o adiantamento de recursos para atender aos gastos de viagens e estadas,

quando sujeitos a posterior prestação de contas, não se enquadram no conceito de diárias. Estas, via de regra, não estão sujeitas a nenhum tipo de acerto quando do retorno do empregado, funcionário ou diretor. Todavia, oportuno se torna lembrar que, para concessão de diárias, deve o empregador observar as condições descritas no item 17 do PN CST n.º 10/1992 (transcrito no item 10).

14. Assim, com base no prescritivo legal inserido no item 17 do PN CST n.º 10/1991, é de se concluir que, os recursos concedidos a título de adiantamento de despesas para viagens e sujeitos a posterior prestação de contas não serão identificados como diárias.

15. Caso a diferença entre o adiantamento efetuado pelo empregador e as despesas de viagem comprovadas com documentação hábil e idônea (fatura, nota fiscal, recibos, etc.) não seja devolvida pelo empregado, tal valor será considerado como complementação salarial constituindo fato gerador do imposto de renda na fonte.

16. As “diárias”, para fins de isenção do imposto renda, em face do inciso II do artigo 6º da Lei n.º 7.713/88 (matriz legal do RIR/1999, art. 39, inc. XIII), representam valores pagos em caráter acidental e

transitório, embora possam estender-se por um mês ou mais, bem como ocorrer em vários meses do ano, destinados a cobrir, exclusivamente, despesas de alimentação e pousada, em virtude de deslocamento de empregado, funcionário ou diretor, para município diferente de sua sede profissional, inclusive para o exterior, no desempenho de seu emprego, cargo ou função, para efetuar serviço eventual por conta do empregador. Significa dizer que o sistema de diárias tem como escopo fixar um valor determinado de reembolso ao empregado, independentemente desse valor ser maior ou menor do que o gasto efetivo.

17. Convém ressaltar mais uma vez que as diárias não estão sujeitas a qualquer tipo de acerto quando do retorno do deslocamento do empregado, porquanto não se tratam de adiantamentos sujeitos a prestação de contas. As provas requeridas (bilhete de passagem, nota fiscal emitida pelo estabelecimento hoteleiro etc.), tem como finalidade comprovar tão-somente o efetivo deslocamento do empregado, funcionário ou diretor para município diverso, ou para o exterior, e o número de dias de duração desse deslocamento, não objetiva limitar o valor das diárias ao valor das despesas constantes daquelas provas.

18. As diárias concedidas nos termos do PN CST n.º 10/1992, exceto no que diz respeito às limitações impostas na IN MT n.º 8, de 1991, ainda que em montante superior a 50% do salário do empregado, não estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte, mesmo porque aquele limite decorre da legislação trabalhista e a sua eficácia, smj, opera-se na esfera do Direito do Trabalho.”

Conclusão

5. Quer-me parecer que a dissertação acima esgota o assunto, e que qualquer comentário que lhe seja adicional traduzirá mero apreço por prolixidade, exceto, é claro, aquele que lhe for avesso. Como não vejo razão para fazer comentário algum avesso a ela, concluo que a consulta deve ser solucionada mediante a declaração de que as diárias pagas exclusivamente para custear as despesas de alimentação e pousada do empregado por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, até mesmo no exterior, são isentas do imposto de renda, desde que atendidas as condições prescritas nas normas de regência da matéria.

assinado digitalmente por
LÉO DA SILVA
Auditor-Fiscal da RFB - mat. 12.113

APROVO o parecer supra. Encaminhe-se este processo à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente por
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB - mat. 20.241
Chefe da Divisão de Tributação / SRRF / 7.ª RF

De acordo. Encaminhe-se este processo ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente por
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente por
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit