



---

## Solução de Consulta nº 140 - Cosit

**Data** 20 de setembro de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

**LIVRO CAIXA. TRANSPORTE DE NUMERÁRIOS. ALIMENTAÇÃO DO EMPREGADO.**

Os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro Caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos.

Os dispêndios suportados pelo empregador com vale-refeição ou vale-alimentação destinados indistintamente a todos os empregados configuram despesa de custeio, passível de dedução dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro na apuração do IRPF, caso sejam escriturados em livro Caixa e comprovados com documentação idônea.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), art. 458; Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, arts. 1º a 3º; Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979; Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 498 a 500 e 503; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, 56 e 104; Solução de Divergência Cosit nº 3, de 26 de fevereiro de 2015; e Solução de Consulta Interna Cosit nº 6, de 18 de maio de 2015.

## **Relatório**

O interessado acima qualificado, pessoa física que explora um tabelionato de protestos, por meio de concessão do Poder Público, formula consulta à Secretaria da Receita

Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

2. Informa que, em relação aos rendimentos auferidos na atividade de tabelião, escritura regularmente o livro Caixa, apurando e recolhendo mensalmente o IRPF, por meio do carnê-leão. Relata que, devido aos altos valores recebidos em espécie, o tabelionato utiliza diariamente um serviço de transporte de numerários, além disso, afirma que se encontra devidamente inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), concedendo mensalmente tíquete alimentação aos seus funcionários, dos quais efetua um desconto de R\$ 5,00 mensais.

3. Questiona se, para fins de cálculo do IRPF, os gastos efetuados com a contratação de serviço de carro-forte para o transporte de numerários e com os tíquetes alimentação pagos a seus funcionários podem ser utilizados como dedução de seus rendimentos.

## Fundamentos

4. Apesar de não indicar os dispositivos legais sobre os quais recairia a dúvida, a referida omissão pode ser considerada sanada, tendo em vista que a petição do consulente permite identificar que os termos da norma que causaram insegurança em sua interpretação estão localizados no art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que trata das deduções, relativas às despesas escrituradas em livro Caixa, na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado:

*“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:***

*I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;*

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.*

*§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

*§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes,*

*até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.*

*§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.”*

5. O imposto sobre a renda devido em relação aos rendimentos do trabalho não assalariado sujeita-se ao recolhimento mensal, nos termos dos arts. 53, 56 e 104 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, permitindo-se, na apuração, a dedução de algumas despesas, desde que escrituradas em livro Caixa e comprovadas com documentação idônea:

#### “CAPÍTULO IX

#### DO RECOLHIMENTO MENSAL (“CARNÊ-LEÃO”)

##### Seção I

##### Da Sujeição ao Recolhimento Mensal

*Art. 53. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física residente no País que recebe:*

*I - rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no País, tais como decorrentes de arrendamento, subarrendamento, locação e sublocação de móveis ou imóveis, e os decorrentes do trabalho não assalariado, assim compreendidas todas as espécies de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício;*

*II - rendimentos ou quaisquer outros valores de fontes do exterior, tais como trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos;*

*III - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;*

*IV - importância paga em dinheiro, a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, acordo homologado judicialmente, ou de separação consensual ou divórcio consensual realizado por escritura pública;*

*V - rendimentos em função de prestação de serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.*

(...)

*Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal pode-se deduzir do rendimento tributável:*

*I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e*

*II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.*

*§ 1º As deduções referidas no inciso I do caput podem ser utilizadas somente quando não tiverem sido deduzidas de outros rendimentos auferidos no mês, sujeitos à tributação na fonte.*

(...)

---

*Seção VI**Das Despesas Escrituradas no Livro Caixa*

**Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os *titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:***

*I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários;*

*II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventúrios públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;*

*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*

*II - a despesas de locomoção e transporte, salvo, no caso de representante comercial autônomo, quando o ônus tenha sido deste;*

*III - em relação aos rendimentos da prestação de serviços de transporte em veículo próprio, locado, arrendado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária;*

*IV - ao rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos.*

*§ 2º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas mediante documentação idônea, escrituradas em livro Caixa, que será mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

*§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.*

*§ 4º O livro Caixa independe de registro.”*

6. A dúvida do consultante, quanto aos seus rendimentos sujeitos à incidência do IRPF na forma tratada nos arts. 53 e 56 da referida Instrução Normativa, se resume à possibilidade de enquadrar seus gastos com o transporte dos numerários recebidos na atividade do tabelionato e com tíquete alimentação distribuído a seus empregados nas despesas escrituráveis em livro Caixa e dedutíveis de seus rendimentos, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, e do art. 104 da IN RFB nº 1.500, de 2014.

7. Conforme o art. 104 da citada IN, é possível deduzir das receitas auferidas pelo titular do tabelionato as despesas escrituradas relativas à remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, juntamente com os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, bem como os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio, quando necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

8. A Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 6, de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio da pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica:

*“16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.*

(...)

*16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.*

*16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.*

*16.4.1. Reforça essa ilação, no caso de serviços notariais e de registro, o pronunciamento da Administração no Parecer CST nº 2.391, de 15 de agosto de 1979 (que deu origem ao Ato Declaratório Normativo CST nº 13, de 1978, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 25.08.1978), segundo o qual os serviços prestados pelos cartórios, de foro ou extrajudiciais, configuram-se como serviços prestados pelo poder público, por meio de órgãos administrados diretamente por ele, ou indiretamente por delegação de competência, e a retribuição desses serviços tem natureza de receita operacional. A propósito, o próprio art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, no seu caput, emprega o termo **receita** (“decorrente do exercício da respectiva atividade”), referindo-se aos rendimentos do trabalho não assalariado e aos dos titulares dos serviços notariais e de registro.*

(...)”

9. Consta no art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

*“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.”

10. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, dispõe que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 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 da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

11. Já o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, utilizado na fundamentação da SCI Cosit nº 6, de 2015, admite que o termo necessário pode ser entendido tanto como gastos essenciais ou indispensáveis à percepção do rendimento, como pode ter o significado de dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos e para a administração da fonte produtora dos ganhos, dentre os quais cita despesas tipicamente administrativas como publicidade, telefone, recepcionista:

“15. Acerca das “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, são oportunas estas lições do Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979:

8. Em conseqüência dos diferentes significados que tem a palavra “necessário”, ou a palavra “manutenção”, a última condição mencionada vem sendo objeto de variadas interpretações e aplicações, como se pode verificar pelo rol de deduções admitidas com referência à cédula D.

9. Por exemplo, as contribuições obrigatórias, o imposto sobre serviços, os materiais de escritório ou os materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos ou recuperações, podem ser deduzidos, por representarem despesas indispensáveis para a percepção do rendimento ou para a manutenção da fonte produtora. Temos, no caso, o emprego da expressão “necessárias” significando “essenciais”.

10. Já, a mesma expressão, tomada no sentido de “convenientes” ou “proveitosas” (donde, “despesas convenientes para a percepção do rendimento”), leva à admissão, como deduções na cédula D, de despesas tipicamente administrativas, tais como gastos com publicidade, telefone, recepcionista ou secretária, pagos pelo profissional autônomo. No primeiro caso, temos gastos que visam tornar mais conhecida a fonte produtora do rendimento; nas demais hipóteses, despesas proveitosas para um melhor funcionamento desta, à medida em que liberam o profissional para inteira dedicação no desempenho de sua atividade. São breves exemplos de dispêndios úteis ou oportunos, quer para a obtenção dos rendimentos, quer para a própria administração da fonte produtora dos ganhos.”

12. Nesse sentido, observa-se que a contratação de serviço de carro-forte para o transporte de numerários, que nada mais é do que uma espécie de serviço de segurança, apesar de não se tratar de um gasto essencial, se reveste numa despesa usual, intimamente ligada à manutenção da fonte produtora dos rendimentos e conseqüentemente à percepção da receita no caso dos serviços notariais e de registro, onde normalmente as transações são realizadas apenas com dinheiro vivo, já que ao trazer segurança para o ambiente de trabalho, o referido serviço estaria ajudando a proteger o patrimônio e conseqüentemente auxiliando no funcionamento normal do próprio serviço notarial.

13. Assim, pode-se afirmar que os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para o transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, sendo possível sua dedução dos rendimentos auferidos pelo titular de serviço notarial e de registro na apuração do IRPF, desde que escriturados em livro Caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos.

14. O consulente também questiona acerca da dedutibilidade dos dispêndios com tíquete alimentação de seus funcionários, afirmando estar cadastrado no PAT. Tratando-se de gastos efetuados com funcionários com vínculo empregatício, cabe, a princípio, analisar se as referidas despesas poderiam ser enquadradas nas deduções do IRPF previstas no inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata da remuneração e encargos trabalhistas e previdenciários dos empregados.

15. Conforme art. 458 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), o benefício alimentação fornecido habitualmente pela empresa, a princípio, possui natureza salarial, integrando a remuneração do empregado para todos os efeitos legais, o que ocasiona reflexo no cálculo de diversos encargos, dentre os quais INSS, FGTS, férias e 13º salário:

*“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, **compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)***

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

(...)

*§ 3º A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

16. O PAT, instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, e regulamentado pelo Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, é um programa governamental de adesão voluntária, que busca estimular a alimentação adequada dos empregados de baixa renda, assim considerados aqueles que recebem até cinco salários-mínimos, no qual o empregador concede um benefício alimentação, por meio, dentre outros, de disponibilização de serviço próprio de refeições, distribuição de alimentos (cestas de alimentos), refeições-convênio (tíquete-refeição) ou alimentação-convênio (tíquete-alimentação), podendo se beneficiar de uma dedução fiscal na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), quando apurado com base no lucro real.

17. O art. 500 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em conjunto com o § 4º do art. 3º desse mesmo ato normativo, trata da possibilidade de certas pessoas físicas aderirem ao PAT, dentre elas o tabelião:

*“Art. 3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.*

(...)

§ 4º Equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

**I - o contribuinte individual, em relação ao segurado que lhe presta serviços;**

(...)

Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

XXIII - o notário, o tabelião, o oficial de registro ou registrador, nomeados até 20 de novembro de 1994, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos;

XXIV - o notário, o tabelião, o oficial de registro ou registrador, nomeados até 20 de novembro de 1994, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, mesmo que amparados por RPPS, conforme o disposto no art. 51 da Lei nº 8.935, de 1994, a partir de 16 de dezembro de 1998, por força da Emenda Constitucional nº 20, de 1998;

XXV - o notário, **o tabelião**, o oficial de registro ou registrador, nomeados a partir de 21 de novembro de 1994, em decorrência da Lei nº 8.935, de 1994;

(...)

Art. 500. O direito à inscrição no PAT alcança as empresas, **bem como os contribuintes equiparados à empresa na forma do § 4º do art. 3º.**”

18. A parcela do valor desses benefícios paga in natura pelo empregador inscrito no referido programa não possui natureza salarial, não integrando a remuneração do empregado para quaisquer efeitos, nos termos do art. 6º do Decreto nº 5, de 1991:

Lei nº 6.321, de 1976

“Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987)

(...)

Art 3º **Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.**”

Decreto nº 5, de 1991

“Art. 6º Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.”

19. No mesmo sentido, dispõe a legislação previdenciária, que determina não integrar a remuneração a parcela in natura, sob forma de utilidade alimentação, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT, conforme art. 499 da IN RFB nº 971, de 2009:

IN RFB nº 971, de 2009

“Art. 498. O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT) é aquele aprovado e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976.



*Art. 499. Não integra a remuneração, a parcela in natura, sob forma de utilidade alimentação, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.*

*§ 1º A previsão do caput independe de o benefício ser concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.*

*§ 2º O pagamento em pecúnia do salário utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.*

*§ 3º As irregularidades de preenchimento do formulário ou a execução inadequada do PAT, porventura constatadas, serão objeto de formalização de Representação Administrativa dirigida ao MTE.*

*(...)*

20. A RFB, por meio desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao tratar de matéria relativa à isenção do IRPF referente à alimentação fornecida ao trabalhador, assemelhou a alimentação fornecida no ambiente de trabalho à alimentação *in natura*, citando como exemplo desta última as cestas básicas e os tíquetes-refeição, conforme Solução de Divergência Cosit nº 3, de 26 de fevereiro de 2015, a qual vincula a atuação no âmbito da RFB:

*“14. A IN SRF nº 15, de 2001 (atual IN RFB nº 1.500, de 2014), menciona “alimentação, inclusive in natura”, donde se depreende que a legislação quis conferir um caráter um pouco mais amplo quando se referiu à alimentação, não se limitando àquela propriamente dita, ou seja, disponibilizada gratuitamente pelo empregador aos empregados em restaurantes ou refeitórios. Sendo assim, infere-se que estão abrangidas pela isenção além da alimentação fornecida no próprio ambiente de trabalho, aquela in natura, de que são exemplo as cestas básicas, e também seus substitutos como o são os “tíquetes-refeição”.*

*15. O contrário se verifica em relação ao valor pago em pecúnia como auxílio alimentação. Não é possível estender o benefício fiscal constante do art. 6º, I, da Lei nº 7.713, de 1988, a um valor que é pago pelo empregador em dinheiro aos seus empregados, ainda que o seja a título de auxílio-alimentação, pois o dispositivo é claro ao preceituar que a isenção concedida alcança os rendimentos correspondentes à alimentação fornecida gratuitamente pelo empregador. E alimentação não pode se confundir com uma determinada soma paga em pecúnia em decorrência de uma relação de trabalho.*

*(...)*

21. O Ministério do Trabalho e Previdência Social responde em seu sítio<sup>1</sup> dúvidas acerca do PAT, dentre as quais esclarece que apenas a parcela custeada pelo empregador relativo ao benefício alimentação no âmbito do PAT é que não possui natureza salarial e explica que dentre as modalidades que a empresa possui para disponibilizar esse benefício alimentação está a contratação de empresa registrada no PAT para operar sistema de documentos de legitimação nos moldes vale-refeição ou vale-alimentação a serem distribuídos aos empregados:

**“4 - O valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores no âmbito do PAT constitui salário-contribuição?**

*As parcelas custeadas pelo empregador não têm natureza salarial, não se incorporam à remuneração para quaisquer efeitos, não constituem base de incidência de*

<sup>1</sup> <http://www.mtps.gov.br/images/Documentos/PAT/Pat-responde.pdf>

*contribuição previdenciária ou do FGTS, nem se configuram rendimento tributável dos trabalhadores, desde que cumpridas todas as regras do Programa. Referência normativa: art. 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; art. 6º, do Decreto nº 5, de 1991.”*

**15 - De que forma o empregador pode atender aos trabalhadores?**

*O empregador pode atender aos trabalhadores das seguintes formas:*

*I. Serviço próprio: o empregador responsabiliza-se pela seleção e aquisição de gêneros alimentícios, podendo estes ser preparados e servidos aos trabalhadores (refeições) ou entregues devidamente embalados para transporte individual (cestas de alimentos).*

*II. Fornecimento de alimentação coletiva: o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para: a) administrar a cozinha e o refeitório localizados nas suas instalações; b) administrar cozinha industrial que produz refeições prontas posteriormente transportadas para o local de refeição dos trabalhadores; c) produzir e/ou entregar cestas de alimentos convenientemente embalados para transporte individual.*

*III. Prestação de serviço de alimentação coletiva: o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para operar o sistema de documentos de legitimação (tíquetes, vales, cupons, cheques, cartões eletrônicos), nos seguintes modos: a) refeição-convênio ou vale-refeição, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de refeições prontas na rede de estabelecimentos credenciados (restaurantes e similares); b) alimentação-convênio ou vale-alimentação, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de gêneros alimentícios na rede de estabelecimentos credenciados (supermercados e similares). Cabe esclarecer que é permitida a adoção de mais de uma modalidade pelo mesmo empregador. Referência normativa: art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.”*

22. Percebe-se, assim, que o benefício alimentação disponibilizado aos empregados em conformidade com o PAT, mesmo em forma de tíquete-alimentação, não integra a remuneração dos empregados, não podendo ser incluído na possibilidade de dedução do IRPF **prevista no inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990**, que trata da remuneração e dos encargos trabalhistas e previdenciários dos funcionários com vínculo empregatício.

23. No entanto, independentemente de integrar ou não as verbas remuneratórias dos empregados, a RFB já proferiu entendimento acerca da sua possível dedutibilidade com base no inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, o qual possibilita a dedução das **despesas de custeio escrituradas em livro Caixa**, conforme SCI Cosit nº 6, de 2015, a qual possui efeito vinculante para toda a RFB, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

*“Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)”*

24. A referida SCI afirma que (...) *mesmo que a importância paga ao empregado não componha sua remuneração, ela poderá ser deduzida quando constituir “despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”*.

25. Destacou-se que caso o benefício trabalhista seja devido aos empregados em decorrência de imposição prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho válido, não representará uma faculdade patronal, constituindo obrigação do empregador. Sendo, assim,

dedutível na apuração do IRPF relativo aos rendimentos do trabalho não assalariado como despesa de custeio, já que imprescindível à obtenção dos rendimentos.

26. Além disso, especificamente quanto ao vale-refeição ou vale-alimentação, esta Cosit conclui na citada SCI, que, caso tais benefícios sejam oferecidos indistintamente a todos os empregados, e desde que essas despesas sejam escrituradas em livro Caixa e comprovadas por meio de documentação idônea, poderão, também neste caso, ser deduzidas dos rendimentos auferidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro na apuração do IRPF como despesa de custeio:

*“16.2. Já na vigência do art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, o Parecer CST/SIPR nº 721, de 21 de setembro de 1990, fundado no mesmo art. 239 do RIR/1980 e no próprio Parecer CST nº 1.291, de 1985, dispõe que “os titulares dos serviços notariais e de registro, desde que mantenham escrituração das receitas e despesas, poderão considerar os valores despendidos na aquisição de tickets-restaurant, a serem distribuídos indistintamente a todos os seus empregados, como despesa dedutível para fins de cálculo do imposto de renda devido por aqueles”.*

(...)

*16.5. Assim, no caso prático exposto pela consulente, pode-se responder a ela que as despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual (art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 1995).*

(...)”

27. Por fim, cumpre ressaltar que os gastos que podem ser deduzidos, caso se enquadrem nos demais requisitos, são aqueles efetivamente despendidos pela pessoa física empregadora com os vales-refeição e vale-alimentação, já abatidos os valores descontados dos empregados.

## Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo ao consulente que:

1) os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para o transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro Caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos; e

2) os dispêndios suportados pelo empregador com vale-refeição ou vale-alimentação destinados indistintamente a todos os empregados configuram despesa de custeio, passível de dedução dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro na apuração do IRPF, caso sejam escriturados em livro Caixa e comprovados com documentação idônea.

Assinado digitalmente  
Mirella Figueira Canguçu Pacheco  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente  
Milena Rebouças Nery Montalvão  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente  
Cláudia 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 consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit