



Solução de Consulta nº 240 - Cosit

Data 10 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

LIVRO-CAIXA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE INFORMÁTICA. MATERIAL DE ESCRITÓRIO. DESPESAS COM SEGURANÇA ELETRÔNICA.

São dedutíveis, no livro-caixa, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM VALE TRANSPORTE DE COLABORADORES.

Não são dedutíveis despesas com vale transporte de colaboradores sem vínculo empregatício.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ALIMENTAÇÃO E PLANO DE SAÚDE FORNECIDOS VOLUNTARIAMENTE. DESPESAS DEDUTÍVEIS. ALIMENTAÇÃO E PLANO DE SAÚDE FORNECIDOS EM RAZÃO DE OBRIGATORIEDADE LEGAL OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 17, DE 14 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA EM 20 DE MARÇO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 11; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 104.

Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, com base na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente identifica-se como titular de serviços notariais e formula, em cinco petições diferentes, vários questionamentos acerca da dedutibilidade, no livro-caixa, de determinadas despesas. Todos os questionamentos são transcritos a seguir:

“1) A titular do cartório (tabelião) poderá deduzir no Carnê Leão a despesa com assistência técnica de informática do cartório mediante documentação idônea escriturada no Livro Caixa?”

2) A titular do cartório (tabelião) poderá deduzir a totalidade da despesa de alimentação e plano de saúde dos seus empregados no Carnê Leão mediante documentação idônea escriturada no Livro Caixa?”

3) A titular do cartório (tabelião) poderá deduzir no Carnê-Leão a despesa com vale transporte dos colaboradores do cartório mediante documentação idônea escriturada no Livro Caixa?”

4) A titular do cartório (tabelião) poderá deduzir no Carnê Leão a despesa com material de escritório do cartório mediante documentação idônea escriturada no Livro Caixa?”

5) A titular do cartório (tabelião) poderá deduzir no Carnê Leão a despesa com segurança eletrônica do cartório mediante documentação idônea escriturada no Livro Caixa?”

3. Cita, como fundamentação legal para sua consulta, o artigo 104 da Lei nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, e a Solução de Divergência Cosit nº 17, de 14 de março de 2017.

Fundamentos

4. A formalização da consulta à legislação tributária tem seu regramento disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria se encontra regulamentada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Preliminarmente, convém frisar que o objetivo da consulta é prestar esclarecimentos de natureza exclusivamente interpretativa da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela RFB. Assim, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo 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. Observe-se que, embora a interessada cite, como fundamentação legal para sua consulta, o artigo 104 da Lei nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, entende-se que se trata de um equívoco e que, na realidade, pretende se referir ao artigo 104 da **Instrução Normativa RFB** nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre as despesas passíveis de serem escrituradas no livro-caixa. Desta forma, tem-se que o cerne da presente consulta consiste na dúvida quanto à abrangência das disposições contidas no artigo 104 da IN RFB nº 1.500, de 2014.

7. Feitas estas considerações e atendidos os requisitos de admissibilidade da Consulta, passa-se à análise da legislação que poderá responder aos questionamentos levantados.

8. O artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional (CTN), estabelece o fato gerador do imposto sobre a renda:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”

9. Por sua vez, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em consonância com a previsão contida no art. 43 do CTN, determinou o campo de incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

(...)

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (g. n.)

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” (g. n.)

10. Inicialmente, a possibilidade de dedução de despesas escrituradas no livro-caixa era restrita aos titulares de serviços notariais e de registro, conforme disposto no artigo 11 da Lei nº 7.713, de 1988. Em seguida, por meio da disposição contida no artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, essa faculdade foi estendida aos demais contribuintes que recebam rendimentos do trabalho não-assalariado. São transcritos, abaixo, esses dois dispositivos legais:

“Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

(...)

Art. 11. Os titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição da República, desde que mantenham escrituração das receitas e das

despesas, poderão deduzir dos emolumentos recebidos, para efeito da incidência do imposto:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio necessárias à manutenção dos serviços notariais e de registro.”

“Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

(...)

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.”

11. Posteriormente, a IN RFB nº 1.500, de 2014, assim dispôs em seu art. 104:

“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.”

12. No que diz respeito ao que poderá ser enquadrado como despesa de custeio, cite-se o Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979, que admite a compreensão do termo necessário tanto como gastos essenciais ou indispensáveis à percepção do rendimento, como dispêndios úteis ou oportunos para a obtenção dos rendimentos e para a própria administração da fonte produtora dos ganhos, tais como despesas com publicidade, telefone, recepcionista:

“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 hipótese, 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.”

13. Seguindo essa linha de raciocínio, observa-se que despesas com material de escritório, assistência técnica de informática e segurança eletrônica do cartório, enquadram-se como despesas de custeio, sejam despesas necessárias, sejam despesas convenientes para a percepção dos rendimentos pela fonte produtora dos ganhos.

14. Com relação ao que deve ser compreendido como **remuneração** (“paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício”), conforme disposto no inciso I do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, cabe esclarecer que o termo remuneração deverá abranger o determinado nos artigos 457 e 458 do Decreto-Lei nº 5.542, de 1º de maio de 1943 – Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que estabelecem, como integrantes da remuneração percebida, não só o salário, mas também, eventuais parcelas “in natura”, porventura entregues ao trabalhador, por força do contrato de trabalho. Tal entendimento foi consolidado no Parecer Normativo Cosit nº 11, de 30 de setembro de 1992, ao dispor sobre o tratamento tributário dos salários indiretos, nos termos do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (itens 10 e 11):

“10. Segundo se infere da legislação trabalhista - Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do pagamento em dinheiro compreendem-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 (art. 458 do Decreto-lei nº 5.452/43).

11. No âmbito da legislação tributária, e em sintonia com as disposições das leis trabalhistas, serão computados, para fins de apuração do montante mensal da remuneração, todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à pessoa jurídica, inclusive as despesas de representação e os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos.”

15. De outro lado, as convenções ou acordos coletivos de trabalho possuem força normativa (art. 611 da CLT) e as condições neles estipuladas se transformam em obrigações do empregador. Consequentemente, os pagamentos realizados ao empregado, tais como vale transporte, em virtude destas convenções ou acordos, constituem-se em “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”.

16. Atente-se para o fato de que **não** se enquadram como despesas de custeio, conforme disposto no inciso III do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, os dispêndios com pagamento de vale transporte de “colaboradores”, sem vínculo empregatício com o cartório.

17. No entanto, as despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde, destinadas indistintamente a todos os empregados, em virtude de imposição prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho válido, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, constituem-se, como demonstrado anteriormente, em obrigações do empregador e, portanto, 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 (DAA). A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou nesse sentido, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2017, e a presente solução de consulta, por força do artigo 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, está vinculada parcialmente à mencionada Solução de Divergência, cuja Conclusão será exposta a seguir:

“Conclusão:

37. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência consignando-se que tanto os valores pagos a título de alimentação, bem como de planos de saúde, destinados

indistintamente a todos os empregados, podem ser deduzidos da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, desde que devidamente comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa (art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 8.134, de 1990).

38. Na hipótese de convenção e acordo coletivo de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo assim dedutíveis para fins de tributação do rendimento do trabalho não assalariado (art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 8.134, de 1990, e art. 611 da CLT).

39. Em decorrência:

a) mantém-se o entendimento exarado por intermédio das seguintes Soluções de Consulta: Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 184, de 6 de setembro de 2011, e Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 13, de 2 de abril de 2013;

b) de outro modo, reforma-se, nos termos desta Solução de Divergência, o entendimento sustentado por intermédio das seguintes Soluções de Consulta: Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 79, de 22 de outubro de 2001; Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 42, de 8 de junho de 2011; Solução de Consulta SRRF03/Disit nº 14, de 8 de julho de 2011 e Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 262, de 29 de junho de 2005.

c) também por força do entendimento esposado na presente Solução de Divergência, reforma-se o entendimento alinhavado na Decisão SRRF07/Disit nº 116, de 27 de junho de 1997.”

Conclusão

18. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente que:

18.1 as despesas com material de escritório, assistência técnica de informática e segurança eletrônica do cartório, podem ser enquadradas como despesas de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escrituradas em livro-caixa e comprovadas com documentação idônea;

18.2 os dispêndios com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde, destinados indistintamente a todos os empregados, em virtude de imposição prevista em convenção ou acordo coletivo de trabalho válido, comprovados mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, constituem-se em obrigações do empregador e, portanto, podem ser deduzidos dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA, conforme disposto na Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2017; e

18.3 os gastos com vale transporte de “colaboradores” do cartório sem vínculo empregatício **não** se enquadram como despesas de custeio e, portanto, não são dedutíveis na apuração do IRPF do titular do cartório.

À chefia da Divisão de Tributação/SRRF 8ª (Disit08).

assinado digitalmente
TEREZINHA DE JESUS DE FREITAS CRUZ
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

assinado digitalmente
MARCOS ANTONIO RUGGIERI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe substituto da Disit08

De acordo. Ao Coordenador Geral da Cosit para aprovação.

assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro a sua vinculação à Solução de Divergência Cosit nº 17, de 14 de março de 2017, com base nos artigos 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, no tocante à dedutibilidade, no livro-caixa, de dispêndios com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa.

Dê-se ciência à consulente.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit